تخطيط عملية المراجعة

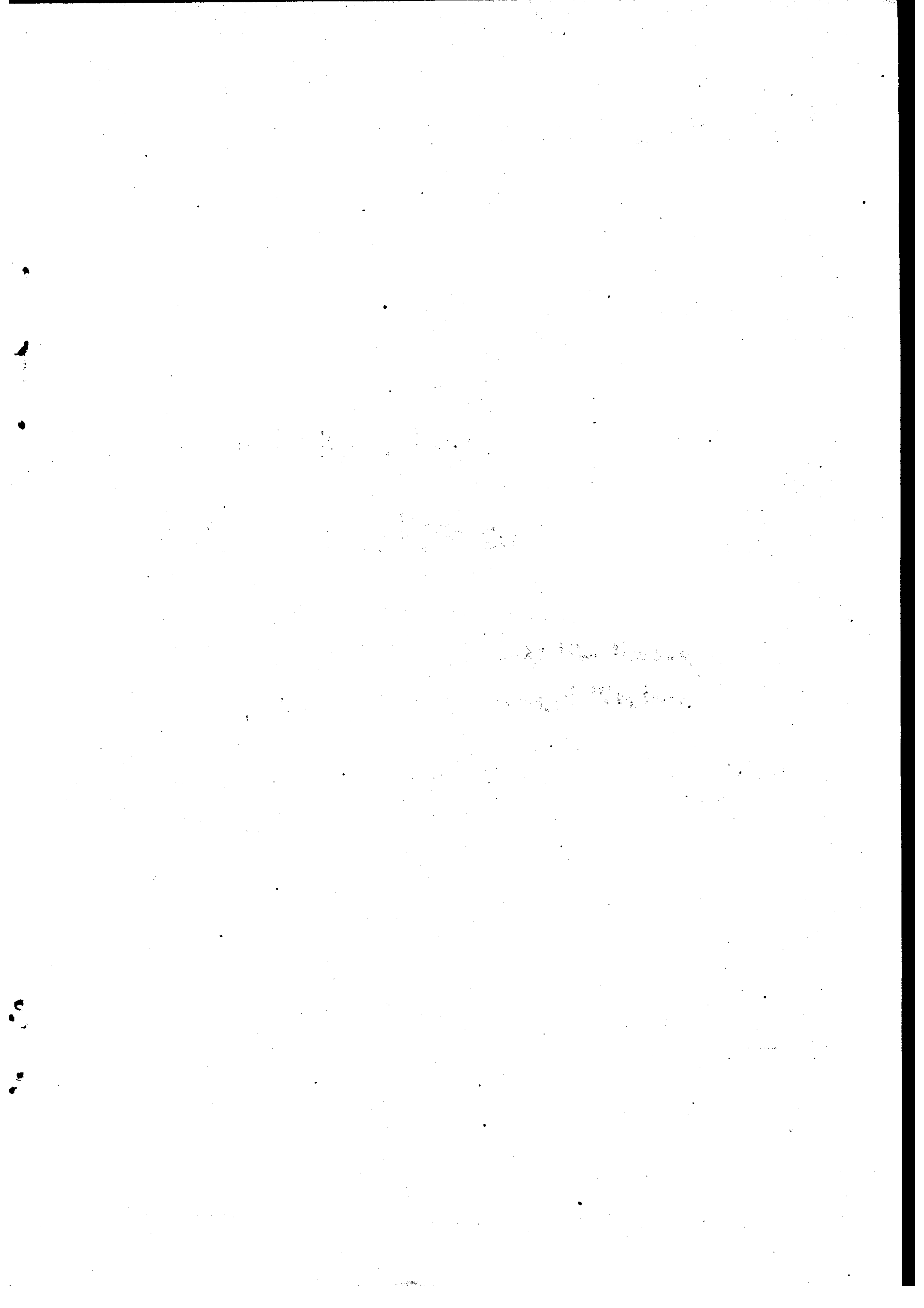
دكتور
أمين السيد احمد لطفى
دكتوراه الفلسفه في المحاسبة
عضو هيئة تدريس بجامعة القاهره
مراجع ومحاسب قانوني

القاهره
دار النهضة العربية
المكتبة الأكاديمية
دار النشر بالجامعات

بسم الله الرحمن الرحيم

«وكثيرا من الناس لا يعلمون»

صدق الله العظيم
«صورة الاعراف»



لو لم تكن هناك اخرة لوجب ان توجد ، فدنيانا هذه استولـى عليها الغشاشون والمرتشون والكذابون والمنافقون ... وعلا فيهـا الأدنيا وارتفع الأخسا* وحكم السفاحون وفاز الدجالون وتقلـد المداهنون النياشين والأوسمة ... اما الطيبون فلزموا البيـوت ولاذوا بالجدران .. واعتزلوا شوارع النجاح القذرة وتجنبوا اوحـال الشهرة ومزالق الحياة.

جامعة القاهرة ـ ١٩٩٤

د. امين السيد احمد لطفى

تخطيط عمليـة المراجعـــة

رقم الايداع ٩٣/١٠١٥٤
I.S.B.N
977-00-6116-6

اهــــداء

إلى

زوجتى وأبنائى

مؤلف الكتاب في سطور

الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

- عضو هيئة تدريس بجامعة القاهرة.
- حاصل على بكالوريوس التجارة ــ شعبة محاسبة ــ جامعة القاهرة ــ ١٩٧٨.
- حاصل على ماجستير المحاسبة ــ جامعة القاهرة ــ ١٩٨٥
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة ــ جامعة القاهرة ــ ١٩٨٩
- محاسب قانونى
- قام بتأليف عديد من الكتب على النحو التالى:

١ــ المراجعة المتقدمة .

٢ــ ضرائب الدخل بين التشريع والتطبيق المحاسبى.

٣ــ أساليب المحاسبة للمديرين .

٤ــ تخطيط الأرباح باستخدام أساليب المحاسبة الادارية المتقدمة.

٥ــ أساليب المراجعة للمحاسبين القانونيين .

٦ــ الضريبة على أرباح شركات الاشخاص والمنشآت الفردية.

٧ــ الضريبة على أرباح شركات الأموال .

٨ــ الضريبة على أرباح شركات الاستثمار .

٩ــ ارشادات المراجعة.

١٠ــ اختبارات واجراءات المراجعة.

١١ــ ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية.

مقدمـــــة:

استبدلت عبارة صحيح وحقيقى True and Correct التى كانت تستخدم عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية ــ بعبــارة عرضت بشكل عادل وصادق Fairly Presented بعد ان ادركت المهنه عدم وجود قوائم مالية صحيحة ــ تماما ــ وبشكل مطلق، وقد جاء ذلك ارتباطا بنشرة معايير المراجعة رقم (٥) والتى اكدت على أهمية الاحكام التى سيتخذها المراجع فى حدود معقول وعملى.

حتى يقوم المراجع بمسئوليته الرئيسيه يتعين عليه الاعتماد على مدخل كفء لعملية مراجعة القوائم الماليه يستند الى خمسة مراحل أساسية هـــى (١) مرحلة قبول عملية المراجعة (والتى تناولها المؤلف تفصيلا فى كتابه الذى صدر بعنوان ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونيــة)، والتى تتضمن سياسات واجراءات الرقابة على الجودة الخاصه بتقييم العمــلاء المتوقعين قبل قبول التعيين او تقييم مدى الاستمرار مع العملاء الحاليين بغرض اتخاذ قرار قبول عميل جديد او الاستمرار مـع عميـل قائــــم. (٢) مرحلة تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر (موضوع هذا الكتــاب) (٣) مرحلة اختبارات عملية المراجعة وتشمل اداء اجراءات المراجعة طبقـا لعملية التخطيط الخاصة بالمرحلة السابقة (وقد تناولها المؤلف تفصيــلا فى كتابه بعنوان اجراءات واختبارات عملية المراجعة)، (٤) مرحلة تقييم نتائج عملية المراجعة والتى تهدف الى تقييم نواتج عملية المراجعة وتحديــد مسارات العمل البديلة فى ضوء هذه النتائج، (٥) مرحلة توصيل نتائــج عملية المراجعة وتعتمد على ابلاغ النتائج الى الاطراف المرتبطة من خلال اعداد تقرير المراجعة والمقابلات والمناقشات بالاضافة لاية تقارير خاصة.

يهتم هذا الكتاب اذن بالمرحلة الثانية من مراحل مراجعة عملية القوائم المالية، حيث يوفر تغطية واسعة لعديد من الموضوعات الهامة التى تتعلق بموضوع تخطيط عملية المراجعة Audit Planning، حيــث يتكون بصفة اساسية من اربعة اجزاء رئيسية.

حيث يقدم الجزء الأول أهداف عملية المراجعة وأدله الاثبــات وأوراق العمل باعتبارهم الاساس لعملية تخطيط عملية المراجعة، وذلك من خـلال

تفسير وشرح تلك الاساسيات الثلاثة . وحيث تمتد لتشمل العلاقة بين تأكيدات القوائم الماليه للادارة وأهداف المراجعة ، وأنواع أدلة الاثبات واجراءات عملية المراجعة بالاضافة لاهمية اوراق العمل فى اى عملية مراجعة.

اما الجزء الثانى - قبول التعاقد على عملية المراجعة وتخطيطها فهو يبدأ بمقدمة عامة عن المراحل الأربعة لمراجعة القوائم المالية، حيث يبدأ بعد ذلك بشرح العوامل التى يجب ان يقوم المراجع بتقييمها قبل قبول الارتباط بعملية المراجعه، ثم يتم تحديد الخطوات التى يجب ان تؤدى عند تخطيط عملية المراجعة وينتهى بتغطية مكثفة عن استخدام اجراءات الفحص التحليلى Analytical Procedures فى تخطيط عملية المراجعة.

بينما اهتم الجزء الثالث - وعنوانه الأهمية النسبيه ، مخاطر المراجعة والاستراتيجيات المبدئية لعملية المراجعه - بالتوسع بشكل جوهري فى تغطية موضوع الاهمية النسبه ومخاطر عملية المراجعة، ويتوازى الموضوع الحديث الذى أطلق عليه بالاستراتيجيات المبدئية للمراجعة بما جاء بالادبيات والنشرات الرسمية للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين والخاصة بارشاد " دراسة هيكل الرقابة الداخلية فى مراجعة القوائم المالية، Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit

فى حين يتم اختتام هذا الكتاب بالفصل الرابع الذى جاء بعنوان " فهم هيكل الرقابة الداخلية"، حيث يتم التركيز على اربعة مواضيع اساسية هى طبيعة هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة ، فهم الهيكل المطلوب لتخطيط تأكيدات عملية المراجعة فى ظل استراتيجيات المراجعة البديلة، الاجراءات التى يتم تأديتها للحصول على الفهم فضلا عن توثيق هذا الفهم.

وقد حرص المؤلف على تزويد كل فصل بالمراجع الأساسية التى تم الاعتماد عليها فضلا عن تحديد مجموعة أخرى من المراجع الاضافية المختارة التى يمكن ان يستعين بها القارىء اذا ما رغب فى القيام بدراسة تفصيلية عن بعض الموضوعات الفرعية المشتقة من الموضوع الرئيسى، وقد راعى

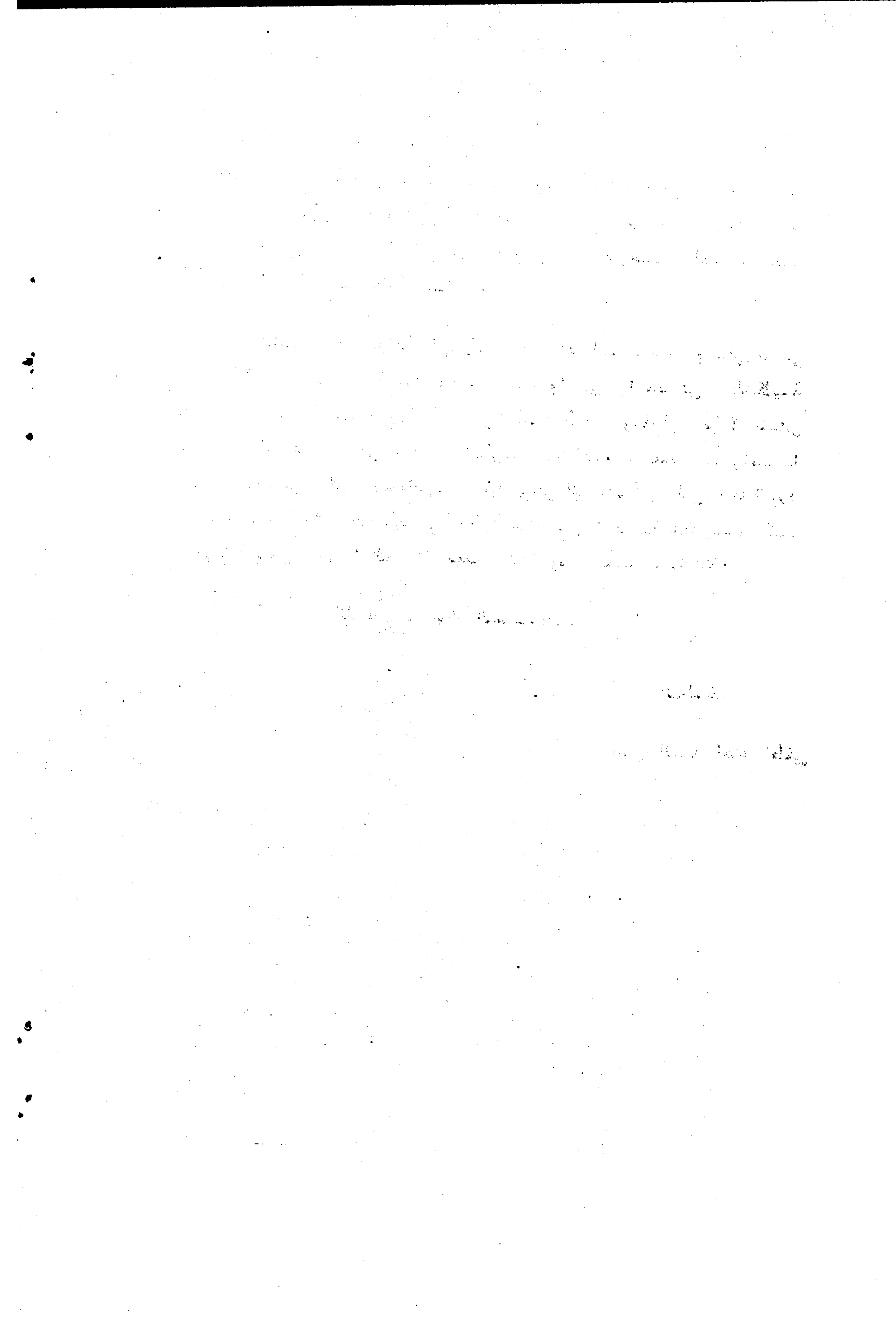
المؤلف ايضا ان يغطى الكتاب بالتفصيل جميع نشرات معايير المراجعة الصادرة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين حتى الوقت الحاضر حيث تبين ان هناك نقص كبير فى جميع مؤلفات المراجعة الصادرة باللغة العربية والمرتبطه بموضوعات المراجعة.

وفى النهاية يأمل الباحث ان يكون قد وفقه الله سبحانه وتعالى فى اخراج كتاب متميز وفريدا من ناحية الوضوح والعمق والبعد عن الشكلية والتقليد ، وأهم خصائصه تزويد القارئ سواء اكان دارسا او مزاولا باساس عميق بالمراجعة سواء من الناحية النظرية او الناحية العملية – وطبقا لاحدث المعايير والارشادات المهنية، كما يرجو المؤلف ان يكون هذا الجهد اضافة جديدة للمكتبة العربية فى مجال المراجعة والمحاسبة القانونية، كما يرجو ان يلمس القارئ العربى نهجا مبتكرا ومادة علميه مستحدثة.

والله من وراء القصد ، ،

المؤلف

د. امين السيد احمد لطفى



محتويات الكتاب

الفصل الاول

أهداف وأدلة الاثبات وأوراق عمل المراجعة

Audit Objectives, Evidence, and Working Papers

بعد القيام بدراسة العوامل البيئية المرتبطة بالمراجعة المهنية[(١)] ، يصبح من الملائم شرح مكونات وخصائص عملية مراجعة القوائم المالية • حيث يتم الابتداء بمناقشة أساسيات المراجعة الثلاثة التالية : (١) أهداف عملية المراجعة ، (٢) أدلة اثبات المراجعة ، (٣) توثيق أدلة المراجعة في أوراق العمل •

ولتحقيق ذلك سوف يتم تنظيم الفصل على النحو التالى :

١ / ١ تحديد الانواع الخمسة لتأكيدات القوائم المالية للادارة وشرح عملية اشتقاق أهداف المراجعة الخاصة من أنواع تأكيدات القوائم المالية •

١ / ٢ الاشارة للعوامل التى تؤثر على كفاية وصلاحية أدلة اثبات المراجعة •

١ / ٣ تحديد أنواع المعلومات المؤيدة المتاحة للمراجع •

١ / ٤ تعداد ووصف أنواع اجراءات المراجعة التى قد تستخدم فى عملية المراجعة •

١ / ٥ وصف الانواع الثلاثة لاجراءات المراجعة والغرض من كل منها •

١ / ٦ شرح طبيعة والغرض من أوراق عمل المراجعة •

١ / ٧ مراجع الفصل الاول •

---

(١) ينظر بالتفصيل :

ـ د• أمين السيد أحمد لطفى ، ضوابط ومسئوليات مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ •

١ / ١ أنواع تأكيدات القوائم المالية وأهداف المراجعة المرتبطة :

أهداف عملية المراجعة : Audit Objectives

يتمثل الهدف الشامل للمراجع عند اجراء عملية مراجعة القوائم المالية العادية فى التعبير عن أو ابداء الرأى عن عدالة عرض القوائم المالية (للموقف المالى ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية) للعميل - بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . تجدر الاشارة الى أن المراجع لا يقوم بابداء رأيه عن الحسابات الفردية وانما يتركز التعبير عن عدالة عرضها فى القوائم بشكل اجمالى . على الرغم من ذلك يجب على المراجع أداء عملية المراجعة بشكل كاف يضمن اقتناع بكافة أرصدة الحسابات الجوهرية والافصاحات التى تشكل الاساس لابداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة
Financial statement taken as a whole

تعبر القوائم المالية (متضمنة أرصدة الحساب الفردية والافصاحات) عن ايضاحات representation للادارة حيث تعتبر الادارة مسئولة عن تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن المعلومات المالية . وعند اعداد القوائم المالية عادة ماتقوم الادارة بعمل تأكيدات assertions معينة بخصوص أرصدة الحساب والافصاحات المرتبطة . يحدد المراجع الاهداف المستخدمة عند مراجعة كل حساب عن طريق ربطها بتأكيدات الادارة . بوجه عام توجد خمسة تأكيدات عامة ترتبط بأهداف عملية المراجعة والتى تمثل همزة الوصل بين معايير المراجعة المتعارف عليها والاجراءات الواجب اتباعها لتحقيق تلك المعايير والوفاء بها .

تأكيدات الادارة فى القوائم المالية :
Management's Financial Statement Assertions

تتضمن القوائم المالية تأكيدات ادارية صريحة أو ضمنية ، وللتوضيح يفترض أنه قد تم التقرير عن النقدية فى الميزانية العمومية بمقدار ٢٥٠٠٠٠ج، وقد ارتكزت الادارة فى تحديد ذلك الى تأكيدين صريحين هما : (١) أن النقدية

موجودة ، (٢) أن القيمة السليمة لرصيد النقدية هى ٢٥٠٠٠٠ جنيه .
بالاضافة الى ذلك فقد قامت الادارة باجراء ثلاثة تأكيدات ضمنية هى :
(١) أنه قد يتضمن كافة النقدية التى يجب التقرير عنها ، (٢) ان كافة
هذه النقدية تمتلكها الشركة بالفعل ، (٣)أنه ليست هناك أية قيود على
الشركة فى استخدام هذه النقدية . ويرتبط التأكيد الاخير من عرض النقدية
وتبويبها ضمن الاصول المتداولة فضلا عن عدم وجود أية افصاحات مرتبطة
بذلك فى الهوامش ، ولاشك أنه اذا ماتم تحريف أية من تلك التأكيدات ، فان
الامر سيترتب عليه وجود قوائم مالية محرفة جوهريا ، وغنى عن القول توجد
تأكيدات مماثلة مرتبطة بكافة أنواع الاصول والخصوم والمصروفات والايرادات –
والتى تمثل المكونات العامة للقوائم المالية .

تطبيقا لذلك فقد أصدر مجلس معايير المراجعة نشرة معاييرالمراجعة
رقم (٣١) قسم (٣٢٦) فقرة (٣) والتى جاءت بعنوان أدلة الاثبات فى
المراجعة Evidential Matter ، حيث اعترفت بوجود خمسة
أنواع عامة لتأكيدات القوائم المالية Financial statement assertions

١ – الوجود أو الحدوث .
٢ – الشمول .
٣ – الحقوق والالتزامات .
٤ – التقويم والتخصيص .
٥ – العرض والافصاح .

وفيما يلى وصف لكل نوع من الانواع المختلفة للتأكيدات المرتبطة
بنشرة معايير المراجعة رقم ٣١ قسم ٣٢٦ .

١ ـ الوجود أو الحدوث : Existence or Occurence

تتعامل التأكيدات المرتبطة بالوجود أو الحدوث بما اذا كانت أصول أو التزامات المنشأة موجودة عند تاريخ معين ، وعما اذا كانت العمليات المالية المسجلة قد حدثت أثناء فترة معينة ٠

تمتد تأكيدات الادارة المرتبطة بالوجود الى الاصول ذات الطبيعة المادية (مثال ذلك النقدية والمخزون) بالاضافة الى الحسابات التى ليس لها طبيعة مادية على سبيل المثال حسابات المدينين وحسابات الدائنين ٠

فى ظل هذا التأكيد ، تؤكد الادارة أيضا أن الايرادات والمصروفات الموضحة فى قائمة الدخل عبارة عن نتائج الاعمال والاحداث التى حدثت أثناء فترة التقرير ٠ يمتد هذا التأكيد ـ مرة أخرى ـ فقط عما اذا كانت تلك العمليات والاحداث قد حدثت أم لا ، وليس ما اذا كانت القيم التى تم التقرير عنها تعتبر صحيحة أم لا ٠ سوف ينتج تحريف فى هذا التأكيد اذا ماتم تضمين مبيعات زائفة ضمن قيمة المبيعات التى تم التقرير عنها أو اذا ما تضمنت تلك المبيعات عمليات مالية يجب أن يتم التقرير عنها فى فترة أخرى ٠

يرتبط اهتمام المراجعة بهذا النوع من التأكيدات بشكل رئيسى بالمغالاه Over Statement فى مكونات القوائم المالية من خلال تضمين البنود التى لا توجد أو ادخال آثار للعمليات المالية التى لم تحدث ٠ وهى لا تمتد اذا ماكانت تلك البنود الموجودة وآثار العمليات المالية التى حدثت قد تم تضمينها عند القيم الصحيحة ٠

٢ ـ الشمـــــول : Completeness

تتعامل التأكيدات المرتبطة بالشمول بما اذا كانت كافة العمليـــات المالية والحسابات التى يجب أن يتم عرضها فى القوائم المالية قد تم تضمينهـا بالفعل فى القوائم المالية •

بالنسبة لكل حساب تم عرضه فى القوائم المالية ، يجب أن تقـــوم الادارة بالتأكيد بشكل ضمنى على أن كافة العمليات والاحداث المرتبطة بهقـد تم تضمينها • فعلى سبيل المثال تتأكد الادارة من أن رصيد النقدية الذى يبلغ مقداره ٢٥٠٠٠٠ جنيه يتضمن آثار كافة العمليات النقدية وكافةالامـوال النقدية • وغنى عن القول ينتج تحريف تأكيد الشمول المرتبط بالنقديـة اذا ماتم حذف أو استبعاد بعض من عمليات المتحصلات النقدية •

يرتبط اهتمام المراجع المرتبط بتأكيدات الشمول بشكل رئيسى بالتدنية الممكنة Possible understatement لمكونات القوائم الماليةمن خـــلال حذف البنود التى توجد أو حذف آثار العمليات المالية التى حدثت • فـاذا ماتم تحديد تلك الاستبعادات ، فان موضوع القيم الصحيحة التى يجـب أن يتم تضمينها عندها ـ ترتبط بتأكيد التقويم أو التخصيص •

٣ ـ الحقوق والالتزامات : Rights and Obligations

تتعامل التأكيدات المرتبطة بالحقوق والالتزامات بما اذا كانت الاصـول تمثل حقوق المنشأة وان الخصوم تمثل التزامات المنشأة عند تاريخ معين •

يشير هذا التأكيد عادة الى حقوق الملكية والالتزامات القانونية ، على سبيل المثال تقوم الادارة ضمنيا بالتأكد من أنها تمتلك النقدية والاصول الاخرى

التى تم التقرير عنها فى الميزانية العمومية ، وان حسابات الدائنين والالتزامات الاخرى عبارة عن التزامات قانونية على المنشأة . يمتد تأكيد الحقوق والالتزامات أيضا للحقوق على استخدام الاصول والالتزامات التى لا تعتبر قانونية . على سبيل المثال فان عقد التأجير يتيح للمنشأة الحق فى استخدام العقارات التى يمتلكها المؤجر فى ظل اتفاق عقد الايجار الرأسمالى ، كذلك فان تكاليف المعاش غير المخصص لها اعتماد تمثل التزامات ولكنها ليست بالضرورة التزامات قانونية . يرتبط تأكيد الحقوق والالتزامات فقط بمكونات الميزانية العمومية .

٤ ــ <u>التقويم أو التخصيص</u> : Valuation or Allocation

تتعامل التأكيدات المرتبطة بالتقويم أو التخصيص بما اذا كانت مكونات الاصول ،الخصوم ، الايرادات والمصروفات قد تم تضمينها فى القوائم المالية عند قيم ملائمة .

التقرير عن مكونات القوائم المالية عند قيم ملائمة تعنى أن تلك القيم :

(١) قد تم تحديدها بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

(٢) انها تخلو من الاخطاء الحسابية أو الكتابية .

يتضمن الاتساق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها التطبيق الملائم للمبادىء المحاسبية ومضاهاة التكلفة والثبات Cost matching and consistency وقد تتضمن التأكيدات المرتبطة بمبادىء المحاسبة المتعارف عليها كل من التقويم بالاجمالى والصافى . على سبيل المثال يتم التقرير عن حسابات المدينين بوجه عام عند القيمة الاجمالية المستحقة على العملاء ، وعند القيمة القابلة للتحقق بعد أخذ مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها فى الحسبان . بالمثل قد يتم التقرير عن الاستثمارات والمخزون عند كل من التكلفة الاصلية وعند القيم التى تمثل التكلفة أو السوق أيهما أقل بعد اثبات مخصص مقابل النقص فى القيمة السوقية ، ويتم التقرير عن الاصول الثابتة عند كل من

التكلفة الاصلية والصافية بعد استبعاد الاهلاك المتجمع ٠

تشير الصحة الحسابية لبعض الامور مثل الدقة الكتابية لقيود اليومية، الترحيل الى حسابات الاستاذ المساعدة وأرصدة الحساب ٠ وهى ترتبط أيضا بصحة العمليات الحسابية لبعض البنود مثل المستحقات والاهلاك بالاضافة الى مطابقة حسابات المراقبة بحسابات الاستاذ الفرعية أو المساعدة ٠ وغنى عن القول قد يقوم بعض المراجعين فى الممارسة العملية بقصر تأكيد التقويم أو التخصيص على مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، ويعتبرون الدقة الحسابية كنوع آخر مستقل من أنواع التأكيدات والذى قد يطلق عليه صحة العمليات المالية Transaction validity ٠ وبالارتباط بمثال النقدية ٠فان الاخطاء الحسابية فى جمع قيود اليومية للمتحصلات أو المدفوعات النقدية ، والاخطاء الكتابية التى يتم ارتكابها عند ترحيل تلك القيود الى دفتر الاستاذ العام لحساب النقدية سوف تؤدى الى وجود تحريف فى تأكيد تقويم وتخصيص النقدية ٠

باختصار فان تأكيد التقويم أو التخصيص ذو ثلاثة أبعاد طبقا لمايلى:

١ ـ التقويم بالاجمالى ٠ ٢ ـ التقويم بالصافى ٠

٣ ـ الدقة الحسابية ٠

يمتد هذا النوع من التأكيد أيضاالى معقولية التقدير المحاسبية للادارة ٠

٥ ـ العرض والافصاح : Presentation and Disclosure

تتعامل التأكيدات المرتبطة بالعرض والافصاح بما اذا كان مكونات محددة فى القوائم المالية قد تم تبويبها ووصفها والافصاح عنها بشكل سليم أم لا ٠

ففى القوائم المالية ، تقوم الادارة بالتأكد ضمنيا من أن المكونات قد تم عرضها بشكل سليم وأن الافصاحات المرتبطة بها تعتبر كافية ٠ ففى

مثال النقدية ــ يعتبر هذا التأكيد به تحريفا اذا كان هناك قيود على استخدام النقدية ولم تشر الملاحظات المتممة للقوائم المالية الى تلك الحقيقة. بالمثل سوف يكون هناك تحريفا لذلك التأكيد عندما يتم تبويب وعرض النقدية غير المقيدة ضمن الاصول غير المتداولة .

يوضح الشكل رقم (١/١) الانواع الخمسة لتأكيدات الادارة .

شكل رقم (١/١)
أنواع تأكيدات الادارة التى تتضمنها القوائم المالية

نوع التأكيد	طبيعة التأكيد
الوجود أو الحدوث	أصول وخصوم المنشأة موجودة في تاريخ معين ، وان عمليات الايراد والمصروفات قد حدثت أثناء فترة معينة .
الشمول	يتم تضمين كافة العمليات والحسابات التى كان يتعين أن تشملها القوائم المالية .
الحقوق والالتزامات	تمثل الاصول حقوق للمنشأة ، كما تمثل الخصوم التزامات على المنشأة ــ فى تاريخ معين .
التقويم والتخصيص	تم تضمين كافة الاصول ، الخصوم ، الايرادات والمصروفات فى القوائم المالية عند قيم ملائمة .
العرض والافصاح	تم تبويب ووصف مكونات القوائم المالية بشكل صحيح والافصاح عنها بشكل كاف .

أهداف المراجعة الخاصة : Specific Audit Objectives

يقوم المراجع بتحديد أهداف مراجعة خاصة لكل حساب فى القوائم المالية بغرض الحصول على أدلة اثبات تدعم وتوءيد رأيه فى تلك القوائم . تعتبر الانواع المختلفة الخمسة لتأكيدات الادارة التى تتضمنها القوائم المالية - والموضحة سابقا - نقطة بداية مفيدة فى تحديد تلك الاهداف الخاصة . يوضح الجدول التالى (شكل بيانى رقم ١/٢) أن اشتقاق أهداف المراجعة الخاصة لكل حساب تتأسس وتعتمد على مناقشة الانواع المختلفة للتأكيدات .

شكل رقم (١/٢)

يوضح أهداف المراجعة وارتباطها بتأكيدات الادارة

نوع التأكيد	هدف المراجعة الخاص
الوجود أو الحدوث	كافة بنود حساب النقدية موجودة عند تاريخ الميزانية العمومية .
الشمول	يتضمن حساب النقدية كافة مكونات النقدية .
الحقوق والالتزامات	كافة بنود حساب النقدية تمتلكها المنشأة عند تاريخ الميزانية العمومية .
التقويم أو التخصيص	- كافة البنود المكونة لحساب النقدية قد تم حسابها بشكل صحيح . - كافة قيود المقبوضات والمدفوعات النقدية تعتبر صحيحة حسابيا ، وقد تم ترحيلها بشكل سليم الى حساب الاستاذ العام . - تم جرد النقدية بالخزائن بشكل صحيح . - تم مطابقة أرصدة حساب البنوك بشكل صحيح .
العرض والافصاح	- كافة البنود التى تم تضمينها فى حساب النقدية غير مقيدة ، كما أن النقدية متاحة للاستخدام فى أعمال المنشأة . - تم اجراء الافصاحات المطلوبة بشكل كاف .

من المهم الاعتراف بأن أهداف المراجعة الخاصة يتعين تكييفها بحيث تتلاءم مع كل عميل ، وقد اشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٣١) قسم (٣٢٦) فقرة (٩) الى أن المراجع يجب عليه دراسة الظروف التى يعمل فيها العميل ، وطبيعة أنشطته الاقتصادية بالاضافة الى الممارسات المحاسبية الخاصة بصناعته • على سبيل المثال فان هناك أهداف مراجعة خاصة اضافية يتعين وجودها عندما يتكون جزء من رصيد النقدية للمنشأة بالعملة الاجنبية ، أيضا فان عدد الاهداف الخاصة المرتبطة بكل نوع من التأكيدات تختلف وتتنوع كما تم الاشارة اليه سابقا •

عند أداء عملية المراجعة يحصل المراجع على أدلة الاثبات المرتبطة بكل هدف من الاهداف الخاصة • فى ضوء الادلة المتراكمة يمكن للمراجع التوصل الى نتيجة ترتبط بما اذا كانت تأكيدات الادارة قد تم تحريفها أم لا • نتيجة لذلك فان النتائج المرتبطة بالتأكيدات الفردية يتم ربطها والمزج بينها للتوصل الى رأى بخصوص عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة •

١ / ٢ العوامل التى توءثر على كفاية وصلاحية أدلة اثبات المراجعة :

١ / ٢ / ١ طبيعة أدلة الاثبات : The Nature of Audit Evidence

تمثل أدلة الاثبات كل ما من شأنه أن يوءثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقائق الاقتصادية • وغنى عن القول يعتبر دليل الاثبات مفهوم رئيسى فى المراجعة ، وقد تم الاشارة الى دليل الاثبات فى نشرة معايير المراجعة رقم (٣١) باصطلاح الموضوع البرهانى Evidential Matter • حيث نص القسم ٣٢٦ فقرة ١٦ من هذه النشرة على أن أدلة الاثبات تتكون من البيانات المحاسبية القائمة Underlying accounting data (على سبيل المثال السجلات المحاسبية أو المالية الاساسية) وكافة المعلومات الموءيدة Corroborating Information التى يمكن للمراجع الحصول عليها • يوضح الشكل رقم (١ / ٣) أنواع أدلة الاثبات وعلاقتها بالمعيار الثالث من معايير العمل

الميدانى • وفى ظل وجود نظام تشغيل اليكترونى للبيانات EDP ، قد تتكون البيانات المحاسبية القائمة من وسيط يمكن قراءته بلغة الالة على سبيل المثال الاشرطة أو الاسطوانات المغناطيسية •

تعتبر الانواع المختلفة من أدلة الاثبات مطلوبة عند القيام بعملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها ، ويجب أن يكون من الواضح أن البيانات المحاسبية الاساسية لا يمكن الاستغناء عنها ، حيث أنها توفر الاساس للقوائم المالية للعميل ، مع ذلك فان تلك السجلات قد لا تكون محلا للثقة فيها ، لذلك فمن الاهمية بمكان حصول المراجع على أدلة اثبات تدعيم امكانية الثقة أو الاعتماد على السجلات المحاسبية • قد يكون كثير من تلك الادلة متاحة داخل منظمة العميل ، الا أن الاستعانة بالاشخاص ذوى الدراية من خارج الشركة يعتبر أمرا ضروريا أيضا •

عملية تحديد مصادر محددة للحصول على أدلة الاثبات بغرض الوفاء بأهداف مراجعة خاصة لارصدة الحساب الفردية يتم تغطيتها بشكل موسع عند القيام باختبارات واجراءات المراجعة[(١)] ، حيث أن هذا الفصل يركز على تحديد الاطار العام لتحديد أنواع أدلة الاثبات وتأكيدات القوائم المالية التى ترتبط بها •

---

(١) ينظر بالتفصيل :

ـ د• أمين السيد أحمد لطفى ، اختبارات واجراءات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ •

شكل رقم (١ / ٣)

أنـواع أدلـة الاثبـات

طبيعة دليل الاثبات	المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى
البيانات الاساسية المحاسبية ـ دفاتر القيد الاولى ـ دفاتر الاستاذ العامة والمساعدة ـ دليل الحسابات المرتبط ـ السجلات التذكيرية والاخبارية على سبيل المثال أوراق العمل ومذكرات التسوية ٠	
المعلومات المؤيدة ـ المستندات، على سبيل المثال : الشيكات ، الفواتير والعقود ٠ ـ المصادقات والايضاحات الاخرى المكتوبة ٠ ـ المعلومات الناتجة من الاستفسار الملاحظة ، التفتيش والفحص المادى ٠ ـ المعلومات الاخرى التى يتم الحصول عليها أو التى يقوم المراجع بتطويرها ٠	أدلة الاثبات الكافية والصالحة

وهذا وينص المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى على مايلى :

يتعين الحصول على أدلة اثبات كافية وصالحة من خلال الفحص والملاحظة ، الاستفسارات والمصادقات والتى توفر أساس معقول لابداء الرأى بخصوص القوائم المالية موضع المراجعة .

يمكن للمراجع استخدام أربعة مسارات عمل ممكنة من أجل الحصول على أدلة الاثبات ــ أشار اليها المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى ، وتمثل تلك المسارات أمثلة لاجراءات المراجعة Auditing procedures حتى تلك النقطة يجب الاشارة الى أن هناك أكثر من أربعة اجراءات للمراجعة متاحة للمراجع ، وقد حدد المعيار الثالث أيضا أنه يجب الحصول على أدلة اثبات كافية Sufficient (enough) وصالحة Competent (أو قابلة للاعتماد عليها reliable) لتوفير أساس معقول reasonable (أو منطقى rational) لابداء الرأى . وقد نص القسم ٣٢٦ فقرة ٢٠٥ على أن مقدار وأنواع أدلة الاثبات المطلوبة لتدعيم الرأى الذى سيتم ابداوءه تمثل أمورا يتعين على المراجع تحديدها فى ضوء ممارسة حكمه المهنى بعد الدراسة المتعمقة للظروف المحيطة بالحالة المرتبطة .

١/٢/٢ كفاية أدلة الاثبات : Sufficiency of Evidential Matter

يرتبط هذا العنصر من المعيار الثالث لمعايير العمل الميدانى بحجم أدلة الاثبات . فيما يلى العناصر التى يمكن أن توثر على حكم المراجع على مدى كفاية تلك الادلة :

- الاهمية النسبية والمخاطر .
- العوامل الاقتصادية .
- حجم وخصائص المجتمع .

الاهمية النسبية والمخاطر : Materiality and Risk

بوجه عام فان المزيد من الادلة يعتبر أمرا مطلوبا للحسابات التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية بشكل أكثر من تلك الحسابات التى لا تعد جوهرية أو موءثرة ، لذلك فعند مراجعة شركة صناعية فان حجم ومقدار أدلة الاثبات التى تدعم أهداف المراجعة الخاصة بالمخزون سوف تكون أكبر من تلك الكمية المطلوبة لاهداف المراجعة المتعلقة بالمصروفات المدفوعة مقدما ٠

بالمثل قد يكون مطلوبا أدلة اثبات أكثر بالنسبة للحسابات التى من المحتمل أن تحرف مقارنة بالحسابات التى من المحتمل أن تكون صحيحة ٠ فعلى سبيل المثال فعادة ما توجد مخاطر خطأ أعلى عند تقييم المخزون مقارنة بتلك المخاطر المرتبطة بتقييم الارض المقام عليها موقع المصنع ٠ وهناك اعتبارات أخرى لاثار الاهمية النسبية والمخاطر (سوف يتم تناولها فى الفصل التالى) ٠

العوامل الاقتصادية : Economic Factors

يعمل المراجع داخل حدود اقتصادية من شأنها أن تشير الى ضرورة الحصول على أدلة الاثبات داخل زمن معقول وعند تكلفة معقولة ٠ لذلك كثيرا ما يواجه المراجع بقرار معين يدور عما اذا كان الزمن والتكلفة الاضافية سوف تنتج عوامل متكافئة ومقابلة سواء فى كل مقدار ونوعية أدلة الاثبات التى يتم الحصول عليها ٠ على سبيل المثال للتحقق من وجود خزائن المصروفات النثرية للعميل ، يمكن للمراجع أن يقوم بجرد كل خزينة شخصيا ، بينما يكون الاجراء البديل الاقل تكلفة أن يقوم المراجع بالجرد شخصيا على بعض من تلك الخزائن بينما يقوم بالاعتماد على تقارير المراجعين الداخليين للعميل بالنسبة لباقى الخزائن ٠

حجم وخصائص المجتمع : Population Size and Characteristics

تعتبر عملية المعاينة Sampling ضرورة عملية عند تجميع أدلة الاثبات لكثير من بنود القوائم المالية • يشير حجم المجتمع الى عدد البنود التى تكون الاجمالى ، على سبيل المثال عدد عمليات المبيعات الاجلة، وعدد حسابات العملاء فى دفتر استاذ حسابات المدينين • بوجه عام كلما زاد حجم المجتمع كلما زاد حجم وكمية أدلة الاثبات المطلوبة •

بينما تشير خصائص المجتمع الى تجانس أو اختلاف البنود الفردية التى تكون المجتمع • ففى حالة حسابات العملاء ، فان أحد تلك العوامل تتمثل فى مدى قيم الارصدة النقدية بالجنيهات • وقد يتطلب المراجع وجود عينة أكبر ومعلومات مؤيدة أكثر للمجتمعات المختلفة مقارنة بالمجتمعات المتسقة والمتماثلة • وقد يتم اجراء عملية المعاينة عن طريق المراجع اعتمادا على الاساس الاحصائى أو الغير احصائى(١) •

١/٢/٣ صلاحية أدلة الاثبات : Competency of Evidential Matter

صلاحية (أو امكانية الاعتماد على) كل من البيانات المحاسبية الاساسية والمعلومات المالية المؤيدة ترتبط بذلك الجانب من المعيار الثالث لمعايير العمل الميدانى • امكانية الاعتماد على أو صلاحية السجلات المحاسبية ترتبط بشكل مباشر بفعالية نظم الرقابة الداخلية للعميل • فنظم الرقابة الداخلية الضعيفة غالبا مالا تمنع أو تكتشف الاخطاء والمخالفات التى قد تكون موجودة فى العملية المحاسبية •

---

(١) يمكن للقارئ الذى يرغب فى مزيد من الشرح حول هذا الموضوع الرجوع الى :
- د• أمين السيد أحمد لطفى ، أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٢ •

تعتمد صلاحية المعلومات المؤيدة على كثير من العوامل ، وتعتبر أبرز الاعتبارات الذائعة الانتشار فى التطبيق العملى فى المراجعة هى :

- الملاءمة .
- المصدر .
- التوقيت .
- الموضوعية .

الملاءمة : Relevance

يعنى هذا العامل بأن دليل الاثبات يجب أن يرتبط بهدف المراجع . لذلك فاذا كان هدف المراجع يتمثل فى تحديد وجود المخزون ، فان المراجع يمكنه ان يحصل على دليل اثبات ملائم من خلال ملاحظة جرد المخزون ، مع ذلك فان مثل هذا الدليل لا يعتبر ملائما فى تحديد ما اذا كان المخزون مملوكا عن طريق العميل (تأكيد الحقوق والالتزامات) و تحديد تكلفته (تأكيد التقويم أو التخصيص) ، وكمثال آخر يوفر اجراء المصادقات المباشرة مع العملاء دليل أكثر ملاءمة واقناعا للتحقق من وجود حسابات المدينين ، أما اذا كان المراجع يرغب فى التحقق من التقويم المناسب لحسابات المدينين ، فان جمع الحسابات الفردية أو الشخصية وتحليلها ودراسة امكانية تحصيل كل حساب مع دراسة السياسات المعلنة للعميل بخصوص هذه المديونية تعتبر دليلا أكثر ملاءمة لتحقيق هذه الاهداف .

يجب أن يكون المراجع على دراية تامة بأهمية هذا العامل ، حيث أن حصول المراجع على أدلة اثبات غير ملائمة يترتب عليه ضياع وفقد كثير من الوقت والتكلفة ، علاوة على ذلك قد يؤدى ذلك الى التوصيل لنتائج غير سليمة عند ابداء المراجع لرأيه فى القوائم المالية للعميل .

المصدر : Source

تؤثر الظروف المحيطة بحصول المراجع على دليل الاثبات على صلاحيته ، يمكن توضيح أهمية هذا المعيار عن طريق الاستعانة ببعض الامثلة ، فبافتراض أن المراجع يسعى للحصول على دليل اثبات يتعلق بمقدار

النقدية ، والمقدار المملوك عن طريق العميل ، وبخصوص مقدار النقديـــة يمكن التوصل الى أنه يتعين عليه عدها ، الا أن القضية هى من يقوم بذلك هل عن طريق المراجع أم العميل ؟ فاذا قام المراجع بذلك من ثم يكـون لديه معرفة شخصية مباشرة بمقدار تلك النقدية ، أما اذا قام العميل باجـراء ذلك ثم أعطى تقريرا للمراجع عن ذلك من ثم يكون المراجع قد حصل عـلى المعرفة بشكل غير مباشر ، ولا شك أن الاجراء الاول يوفر دليل اثبات أكثر صلاحيـــة ٠

وكمثال آخر يفترض قيام مراجع بفحص مذكرتين تسوية لحسابات أحـــد البنوك تم اعدادهم عن طريق عميلين مختلفين ، بالنسبة للعميل الاول قام مراجع داخلى باعداد المذكرة والذى يعتبر مستقلا عن الصراف والمحاســـب ، أما بالنسبة للعميل الثانى ــ فقد تم اعداد المذكرة عن طريق الصــــراف والذى يعتبر محاسبا بالشركة أيضا ٠ ولا شك فان هناك تصديق أكبـر عـلى مذكرة تسوية البنك المرتبطة بالعميل الاول حيث أن اعدادها قد تم فى ظـل نظام رقابة داخلية أفضل ٠

اتساقا من هذه الامثلة ــ فان نشرة معايير المراجعة رقـــم (٣١) قسم ٣٢٦ فقرة (١٩) قد اعترفت بالافتراضات التالية المرتبطة بآثار مصـدر المعلومات على صلاحية دليل الاثبات :

ــ أدلة الاثبات الخارجية يمكن الاعتماد عليها أكثر من أدلة الاثبات الداخلية ، حيث أنها توفر ضمان أكبر لامكانية الاعتماد عليها فى تحقيـــق أهداف عملية المراجعة ٠

ــ أدلة الاثبات المحددة فى ظل وجود نظام مرضى للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها أكثر من تلك المحددة فى ظل نظام ضعيف للرقابـــة الداخليـــة ٠

ـ المعلومات الشخصية المباشرة التى يحصل عليها المراجع من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والجرد الفعلى تعد بصفة عامة أكثر اقناعا من تلك المعلومات التى يحصل عليها من خلال الاستماع الى الاخرين ـ مثال ذلك المعلومات اللفظية والشفهية التى يحصل عليها المراجع عن العميل .

التوقيت : Timing

يرتبط هذا المعيار بالتاريخ الذى يعتبر فيه دليل الاثبات قابل للتطبيق ، ويعتبر توقيت الحصول على أدلة الاثبات أمرا هاما لا سيما عند التحقق من الاصول المتداولة ، الخصوم المتداولة وأرصدة قائمة الدخل المرتبطة . فبالنسبة لتلك الارصدة يبحث المراجع عن دليل اثبات يفيد أن العميل قد قام باجراء استقلال الفترات المالية بشكل صحيح Proper cutoff ، بمعنى تخصيص النقدية وعمليات المبيعات والمشتريات عند تاريخ اعداد القوائم ، يتم تسهيل تلك المهمة عندما يتم تطبيق اجراءات المراجعة الملائمة عند أو قرب هذا التاريخ . بالمثل فان أدلة الاثبات التى يتم الحصول عليها من الجرد المادى عند تاريخ الميزانية العمومية يوفر أفضل دليل اثبات لمقدار المخزون فى هذا التاريخ مقارنة بنتائج الجرد الذى يتم اجراؤه فى فترات زمنية أخرى .

الموضوعية : Objectivity

فدليل الاثبات الذى يعتبر موضوعيا بطبيعته يعتبر بصفة عامة أكثر صلاحية مقارنة بالدليل الذى يتميز بأنه ذاتى . وتشير خاصية الموضوعية أو التحرر من التحيز الى امكانية وقدرة طرفين أو أكثر حياديين على فحص الدليل والوصول الى نفس النتيجة . فعلى سبيل المثال اذا كان المراجع بحاجة للتحقق من ملكية العميل للالات والمعدات ، فانه يقوم بفحص فواتير البائع فضلا عن الاوراق والمستندات الاخرى التى تؤيد شراء واستلام المعدات ودفع قيمتها ، وبطبيعة الحال فان تلك المستندات تكون على درجة عالية من الموضوعية ، حيث أنه لو قام مراجعين أو أكثر بفحصها فانهم سيتوصلون الى نفس الرأى المستقل المرتبط بملكية تلك الالات . علاوة على ذلك يعتبر

الدليل الذى يتم الحصول عليه من مصادر محايدة خارجية أكثر موضوعية من دليل الاثبات الذى يتم توفيره عن طريق العميل ٠

على النقيض من ذلك يعتبر دليل الاثبات المؤيد لتقديرات الادارة عن المخزون الراكد قد يكون ذاتيا لحد كبير ٠ فى مثل تلك الحالة يجب على المراجع ٠

- دراسة مؤهلات ونزاهة الافراد الذين يقومون باجراء التقدير ٠
- تقييم ملاءمة عمليات اتخاذ القرار التى يتبعها العميل فى اتخاذ حكمه ٠

تأسيسا على ذلك تساعد موضوعية الدليل على تخفيض احتمال حدوث تحيز شخصى عند تقدير نتائج المراجعة والحكم عليها ، وهذا بدوره يخفض من ظاهرة عدم التأكد التى تحيط ماتوصل اليه المراجع من رأى ٠

يوضح الشكل البيانى رقم (٢/١) آثار الاعتبارات السابقة على صلاحية أدلة الاثبات ٠

شكل بيانى رقم (١ / ٢)

صلاحيــــة دليل الاثبـــات

دليل اثبات أقـــل صلاحيـــة	عوامل صلاحيـــة أدلة الاثبـــات	دليل اثبـــات أكثر صلاحيـــة
ملائم بشكل غيـر مباشـــر	ملائـــم	ملائـم بشكــــل مباشــر
مصـــدر داخــلى نظام رقابة داخلية مرض معرفة غير مباشــرة	المصــــدر	مصدر خارجى مستقل نظام رقابة داخليــة مرضى . معرفة مباشرة شخصية
دليل اثبات قابل للتطبيق على تاريخ بخـــلاف تاريخ الميزانية العمومية	التوقـــيت	دليل اثبات قابـــل للتطبيق لتاريـــخ الميزانية العمومية
الذاتيـــــة	الموضوعيــة	الموضوعية والبعــــد عن التحـــيز

١/٢/٤ الاساس المعقول : Reasonable Basis

لا يستلزم المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى أن يكون لدى المراجع أساس مطلق ، أو موءكد أو مضمون يستند اليه فى ابداء رأيه • تتعلق مستلزمات الاساس المعقول بمستوى الضمان الشامل الذى يحتاجه المراجع عند مرحلة نتائج عملية المراجعة والتى عندها يقوم المراجع بابداء رأيه عن القوائم المالية •

فعند تنفيذ برنامج المراجعة قد يقوم المراجع بالتحديد الكمي الاحصائى لمستويات الضمان لبعض البنود الفردية فى القوائم المالية ، مع ذلك فليس من الممكن أن يتم الربط احصائيا مابين المستويات الفردية للضمان بداخل التقييم الموضوعى للمعقولية الشاملة للقوائم المالية كوحدة واحدة •

يتأثر حكم المراجع الذى يتعلق بالمعقولية بالعوامل التالية :

١ – الاعتبارات المهنية : Professional Consideration

تسهم الاعتبارات المهنية فى التطبيق المنظم العادل لجودة ومقدار أدلة الاثبات المطلوبة • تضمنت نشرات معايير المراجعة متطلبات محددة بخصوص أدلة الاثبات ، وقد قدمت ارشادات عن الطرق التى تفى بتلك المتطلبات • ويتعين على المراجعين أن يقدموا التبريرات المرتبطة بالخروج عن تلك النشرات والارشادات •

عند مزاولة المحاسبة القانونية هناك قوتين ذات توازن فى ثقلهما ، فمن ناحية تميل المنافسة فيما بين منشآت وشركات المراجعة القانونية الى أن تأخذ شعور فردى للتكلفة والاتعاب • تطبيقا لذلك يتم تقييد المنشأة من الحصول على درجة عالية بشكل غير مبالغ فيه من الضمان فى الارتباط بعملية المراجعة ، حيث أن المنشآت والمكاتب الاخرى قد تكون قادرة على أداء عملية المراجعة عند تكلفة أقل • من الناحية الاخرى فان منشأة ومكتب المراجعة على دراية أيضا بأن الاساس غير الكافى لابداء الرأى قد يوءدى الى عقوبات عن طريق لجان فحص الاداء عن طريق زملاء المهنة Peer review

Committees والدعاوى القضائية عن طريق هؤلاء الذين أصيبوا بضـــرر عند اعتمادهم على تقرير مراجع غير ســليم .

٢ ـ نزاهـة الادارة : Integrity of Management

تعتبر الادارة مسئولة عن تأكيدات القوائم المالية ، كما أنها تعتبر فى موضع يمكنها من الرقابة على كثير من أدلة الاثبات المؤيدة والبيانات المحاسبية الاساسية التى تدعم لتلك القوائم ، تطبيقا لذلك سوف يتطلب المراجع أدلة اثبات أكثر صلاحية عندما يكون هناك شك بخصوص نزاهة الادارة وأمانتها .

٣ ـ الملكية العامة والخاصة : Public Versus Private Ownership

يعتقد المرجعون بوجه عام بأن الامر يتطلب زيادة المستوى الشامل للضمان للشركات التى تطرح أسهمها للجمهور ، ليس فقط بسبب وجود مزيد من مستخدمى تقرير المراجع فى هذه الشركات الكبيرة وانما أيضا الى أن هؤلاء المستخدمين قد يعتمدون بشكل رئيسى على القوائم المالية المراجعة فى اتخاذ قراراتهم الاستثمارية .

٤ ـ الظروف والاحوال المالية : Financial Conditions

تؤدى قضية احتمالات افلاس الشركات الى زيادة التقييم الذاتى للمراجع عن الاساس المعقول ، حيث فى مثل تلك المواقف ـ قضايا ودعاوى الاختلاس ـ غالبا مايبحث الدائنون عن نجدة أو مخرج مالى عن طريق مقاضاة المراجعين بحجة أن القوائم المالية المراجعة لم تحذرهم بشكل كاف بخصوص الازمة والكارثة وشيكة الحدوث . فى مثل تلك المواقف يجب أن يكون المراجع فى مركز يمكنه من الدفاع عن الرأى الذى أبداه ، وجودة العمل المهنى الذى قام بأداؤه (١) .

---

(١) لمزيد من الشرح يمكن للقارىء الرجوع الى :
ـ د. أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية بين النظرية والتطبيق ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

١ / ٣ أنواع المعلومات الموءيدة : Corroborating Information

هناك عدة أنواع رئيسية للمعلومات الموءيدة هى :

١ ــ الدليل المادى . ٢ ــ المصادقــات .
٣ ــ الدبيل المستندى . ٤ ــ الافصاحات المكتوبة .
٥ ــ الدليل الرياضى . ٦ ــ الدليل الشفوى .

فيما يلى مناقشة كل نوع من تلك الادلة بالارتباط مع تأكيدات الادارة بحيث يتم ابراز الدليل الاكثر ملاءمة بكل تأكيد فى القوائم المالية .

١ / ٣ / ١ الدليل المادى : Physical Evidence

يستخدم المراجعون الدليل المادى بشكل واسع الانتشار عند التحــقق من أرصدة الاصول الملموسة ، يتم الحصول على هذا النوع من الادلة عــن طريق الوجود (أو الفحص) المــــادى Physical examination (Inspection) للموارد . يمد الدليل المادى المراجع بمعرفة والمام شخــصى مباشر بوجود البند أو الاصل . وتعتبر تكلفة الحصول على الدليل المــادى بوجه عام مرتفعة نسبيا .

وسوف يكون الدليل المادى مفيدا عند تحديد الجودة (أو الحالــــة) المرتبطة بالبند ، هذا اذا كان المراجع قادرا على القيام بذلك التحديـــد ، يعتبر الايضاح المقدم من خبير خارجى اذا كان الامر يتعلق بالمجوهـــرات ذات القيمة فى محلات المجوهرات أكثر صلاحية عند تقييم الجودة (تأكيـــد التقويم أو التخصيص) مقارنة بالمعرفة الشخصية المباشرة للمراجع .

١ / ٣ / ٢ المصادقــات : Confirmations

وهى عبارة عن ردود مباشرة مكتوبة عن طريق أطراف خارجية ثالثـــة مستقلة بالاستجابة الى طلبات محددة مرتبطة بمعلومات مالية . وعندما يتـم الحصول على المصادقات عن طريق المراجع مباشرة عن الاطراف الثالثـــة ، فانها بوجه عام تعتبر ذات درجة مرتفعة من الصلاحية والمأمونية . وعــلى

الرغم من أن المصادقات قد تكون مصممة للحصول على دليل اثبات يدعم أيا من الانواع الخمسة للتأكيدات المشار اليها سابقا ، الا أنها غالبا مايتم استخدامها بشكل كبير بالارتباط بتأكيدات الحدوث أو الوجود • وفيما يلى بيان توضيحى رقم (٣/١) للبنود التى غالبا مايتم المصادقة عليها •

شكل رقم (٣/١)

بيان توضيحى للبنود التى يتم المصادقة عليها

البند	الجهة الثالثة التى تقوم بالرد على طلب المصادقة
ـ النقدية لدى البنوك	البنك
ـ حسابات المدينين	العملاء الفرديين
ـ المخزون الموجود فى مخازن الاستيداع العامة •	مخازن الاستيداع
ـ السندات المستحقة	الوصى أو الامين على السندات •
ـ شروط عقد التأجير	المؤجر
ـ الاسهم العادية	المسجل أو أمين السجل

لا شك أن المجهود المبذول فى اعداد وارسال طلبات الحصول على المصادقة بالاضافة الى تحليل الردود المرتبطة يمكن أن تستغرق وقتا كبيرا ، الامر الذى غالبا مايجعل الحصول على هذا النوع من الادلة مكلف نسبيا •

٣/٣/١ الدليل المستندى : Documentary Evidence

يتضمن الدليل المستندى الشيكات ، الفواتير ، العقود ومحاضر اجتماعات مجلس الادارة أو الجمعية العمومية • عادة مايتم تضمين مثل تلك المستندات فى ملفات العميل وتكون متاحة للمراجع عند الطلب • تعتمد

صلاحية المستند على الطريقة التى يتم بها خلق المستند ، والكيفية التى يتم الحصول بها على المستند عن طريق المراجع بالاضافة الى طبيعة المستند ذاته • وقد تم الاشارة الى التعميمات المرتبطة بالعاملين الاول والثانى عند مناقشة صلاحية أدلة الاثبات •

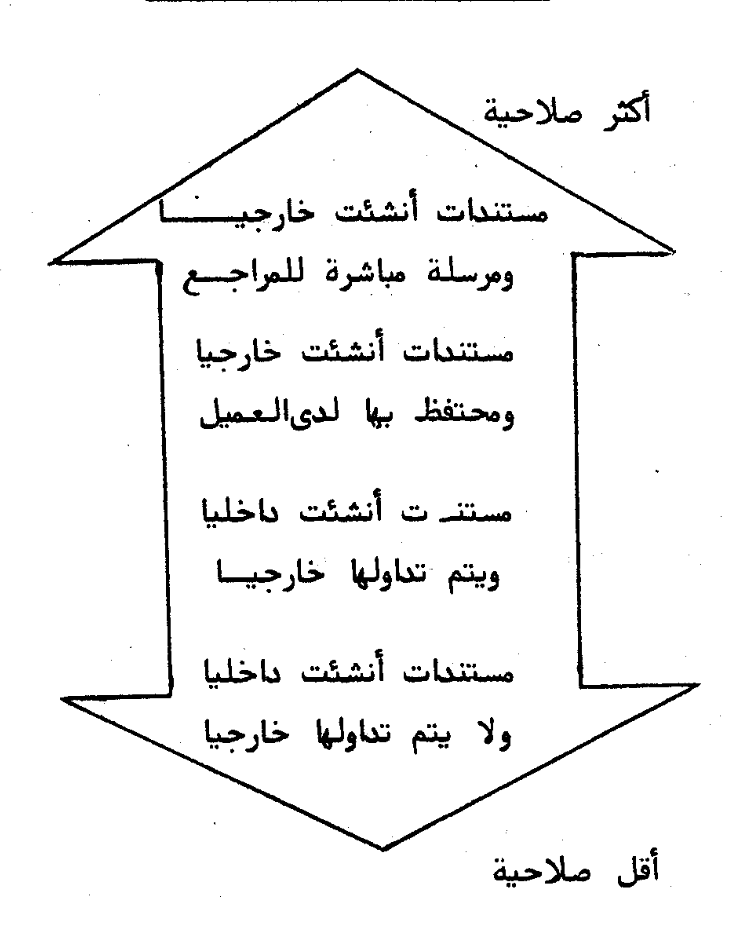
وقد يمكن خلق الدليل المستندى خارج منظمة العمل أو داخلها • قد ترسل المستندات التى يتم خلقها خارجيا مباشرة الى المرجع عن طريق طرف ثالث مستقل أو قد يتم الاحتفاظ بمثل هذه المستندات عن طريق العميل • لاشك أن الدليل الاول يكون لديه درجة أعلى من القابلية للاعتماد حيث لا يكون لدى العميل أى فرصة لتغيير تلك المستندات •

وكمثال على مستندات الطرف الثالث التى قد يحصل عليها المراجع مباشرة شهادات البنوك ، بينما تتضمن مستندات الطرف الثالث التى يحتفظ بها العميل أوامر شراء العميل ، فواتير الموردين والمطالبات الضريبية •

تعتمد صلاحية ومصداقية المستندات التى يتم خلقها داخل المنظمة على عوامل عديدة ، أولها توزيع أو تداول المستندات ، فالمستندات التى يتم انشائها عن طريق العميل والتى تتداول خارج منظمة العميل تعتبر أكثر صلاحية ومأمونية من المستندات التى تظل داخل الشركة كلية • يتضمن النوع الاول الشيكات الملغاة وايصالات ايداع البنك المستلمة ، بينما يشتمل النوع الثانى على أمر الحصول على المواد ، صور فواتير المبيعات ، وثانيها جودة هيكل الرقابة الداخلية التى يتم انشاء المستندات فى ضوئه • يوضح الشكل البيانى رقم (٤/١) آثار تداول المستندات على صلاحية ومأمونية الدليل المستندى •

شكل رقم (١/٤)

آثار تداول المستند على مأمونية الدليل المستندى



بعبارة أخرى فان صلاحية دليل الاثبات المستندى على الاقناع غالبـا ما تعتمد لحد كبير على مصدر أو منشأ المستند ، أو اذا ماكان المستند قـد أرسل مباشرة للمراجع ، حيث توفر المستندات التى تنشأ أو تعد خـارج تنظيم العميل عادة دليل اثبات أكثر اقناعا وصلاحية ، مما لو كان هـذا المستند قد انشئ وأعد داخل تنظيم العميل ، وبالمثل فان المستندات التى ترسل مباشرة للمراجع من الاطراف الخارجية توفر عادة دليل اثبات أكثـر اقناعا مما لو كانت هذه المستندات قد مرت أولا على العاملين بالمنشأة قبـل الوصول الى المراجع ، وبلغة أكثر وضوحا يمكن ترتيب أدلة الاثبات المستندية تنازليا حسب جودتها وصلاحيتها فى الشكل البيانى رقم (١/٥) .

أيضا تعتبر طبيعة المستندات عاملا هاما عند تقييم الوجود المحتمل للخطأ أو المخالفة • فالقيمة المسجلة على الشيك الذى تم اعداده يدويا على سبيل المثال يمكن تغييرها بشكل أكثر سهولة مقارنة بتلك القيمة المسجلة على شيك مطبوع ومكتوب بلغة الالة • بالمثل فان هناك فرصة أكبر متاحة للموظف غير الامين لانشاء شيكات زائفة عندما يتم استخدام نماذج شيكات بيضاء مقارنة باستخدام الشركة لشيكات مرقمة مسبقا • يمكن القول بأن الدليل المستندى يتم استخدامه بشكل مكثف فى أداء عملية المراجعة ، حيث يرتبط هذا النوع من الادلة بكافة الانواع المختلفة لتأكيدات القوائم المالية • يلعب الدليل المستندى أيضا دورا حيويا عند دراسة وتقييم المراجع لهيكل الرقابة الداخلية لشركة موضع المراجعة •

١ / ٣ / ٤ الايضاحات المكتوبة :

الايضاح المكتوب عبارة عن اقرار موقع عن طريق أفراد مسئولين وعلى علم تام بحساب أو ظرف أو حدث محدد • يمكن القول بأن الاقرارات المكتوبة تعد بمثابة نوعا من دليل الاثبات المستندى • وقد ينشأ مثل هذا الدليل اما داخل تنظيم العميل أو من مصادر خارجية •

تطبيقا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها يتعين على المراجع أن يحصل على ايضاحات مكتوبة من الادارة للوفاء بالمعيار الثالث من معايير العمل الميدانى يتم تصميم مثل هذه الايضاحات لتوثيق ردود الادارة على الاستفسارات التى يقوم المراجع باجرائها أثناء أداء مهمة المراجعة • يتم عرض ايضاحات الادارة بشكل شائع فى صورة خطاب اقرار reb letter يمكن أن يكشف عن معلومات لم تتضمنها السجلات المحاسبية على سبيل المثال وجود التزامات عرضية أو طارئة قد تستلزم اجراء فحص اضافى •

صلاحية أو امكانية الاعتماد على خطاب الادارة reb letter يعتمد على مقدرة المراجع على تدعيم الايضاحات بواسطة دليل اثبات آخر •

شكل بيانى رقم (٥/١)

ترتيب أدلة الاثبات المستندية مع أمثلة مرتبطة

الدليل المستندى	مستوى الصلاحية: المصدر	مستوى الصلاحية: الاستلام	أمثلة
١ ـ المستندات التى أنشئت واعدت خارج تنظيم العميل وارسلت مباشرة الى المراجع.	خارجى	المراجع	كشوف البنك الدورية مصادقات المراجعة .
٢ـ المستندات التى أنشئت أو أعدت خارج تنظيم العميل ولكنها سلمت أولا الى العميل .	خارجى	العميل	كشوف البنك الشهرية للعميل ، فواتير الموردين .
٣ـ المستندات التى أنشئت أو أو أعدت داخل تنظيم العميل ، لكن تداولتها الايدى خارج التنظيم قبل أن تعاد مباشرة الى المراجع .	داخلى	خارجى ـ المراجع	الشيكات المنصرفة المرفقة بكشوف البنك الدورية .
٤ـ المستندات التى انشئت أو أعدت داخل تنظيم العميل ، لكن تداولتها الايدى خارج التنظيم قبل أن تعاد الى العميل .	داخلى	خارجى ـ العميل	الشيكات المنصرفة المرفقة بكشوف البنك .
٥ـ المستندات التى أنشئت أو أعدت داخل تنظيم العميل ، ثم حولت أو أرسلت الى المراجع .	داخلى	المراجع	خطاب اقرار العميل .
٦ـ المستندات التى انشت أو أعدت داخل تنظيم العميل ، ثم سلمت أولا للعميل .	داخلى	العميل	فواتير المبيعات، ملخصات المبيعات، مستندات الشحن ، تقارير الاستلام ، أوامر الشراء .

وعادة مايتم الحصول على هذا الخطاب قرب نهاية عملية الفحص • وكمثال على هذا الخطاب مايوضحه الشكل البياني رقم (٦/١) والذى يرتبط عادة بموضوع اتمام العمل الميدانى Completing the fieldwork

أثناء أداء عملية المراجعة ، قد يطلب المراجع ايضاحات مكتوبة من خبراء أو متخصصين خارجيين ، حيث لا يتوقع من المراجع الحيادى أن يكون لديه خبرة المحامى عند تقييم الدعاوى القضائية الوشيكة الحدوث ضد العميل ، أو خبرة الجيولوجى عند تقدير المعادن النفيسة فى المناجم • فعندما يكون هذا النوع من الادلة مطلوبا ، يتعين على المراجع تطبيق نشرة معايير المراجعة رقم (١١) قسم رقم (٣٣٦) فقرة (٤) بعنوان استخدام عمل خبير Using the work of a specialist (١) :

وتنص هذه النشرة على أن المراجع قد يستخدم عمل خبير بهدف الحصول على دليل اثبات صالح • وقد يتم استلام رد الخبير فى شكل خطاب ، تقرير أو أى وسيلة توصيل مكتوبة • ولا شك فان هناك درجة مرتفعة من المأمونية والصلاحية يمكن وضعها على هذا النوع من أدلة الاثبات ـ ولاسيما عندما يصحح الرد معلومات أخرى أتت أو وصلت لعلم المراجع ، وجدير بالذكر فان الايضاحات المكتوبة قد تتعلق بأى نوع من أنواع تأكيدات القوائم المالية •

١/٣/٥ الدليل الرياضي أو الحسابى : Mathematical Evidence

ينتج الدليل الحسابى من العمليات الحسابية التى يقوم باجرائها المراجع • وقد ينشأ دليل الاثبات الحسابى من : (١) المهام الروتينية، على سبيل المثال مجاميع أو اجماليات اليوميات ، دفاتر الاستاذ والجداول المؤيدة ، أو (٢) اعادة العمليات الحسابية المعقدة لالتزامات اعتماد المعاش وبيانات الارباح لكل سهم • يوفر دليل الاثبات الحسابى دليل صالح لاغراض تأكيدات التقويم أو التخصيص وعند أقل تكلفة نسبيا •

---

(١) القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول تلك النشرة ـ يمكنه الرجوع إلى :
ـ د• أمين السيد أحمد لطفى ، ارشادات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ •

شكل رقم (١ / ٦)
مثال لخطاب اقرارات وتأكيدات الادارة

يستخدم الخطاب التالى كتوجيه عام ، وذلك لان اقرارات وتأكيدات الادارة سوف تختلف من منشأة لاخرى ومن عام لاخر .

الى المراجع   التاريخ

نتقدم بهذه الاقرارات المتعلقة بمراجعتكم للقوائم المالية الخاصة بشركة --------- كما تظهر فى ٣١ ديسمبر ١٩ بهدف ابداء رأى عما اذا كانت القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة عن المركز المالى ونتائج العمليات.

بناء على أفضل المعلومات والاعتمادات المتوفرة لدينا نؤكد التصريحات التالية :

١ ـ نؤكد علمنا بمسئوليتنا عن العرض السليم لقوائم المالية ، بما فى ذلك الافصاح عن كل المعلومات التى يتطلبها القانون .

٢ ـ لم تكن هناك أى مخالفات مرتبطة بالادارة أو العاملين الذين لهم دور مؤثر على نظام الرقابة الداخلية أو التى قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .

٣ ـ وضعنا تحت تصرفكم كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها وكذلك كل محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الادارة (عقدت فى تاريخ كذا وكذا) .

٤ ـ خلت القوائم المالية من الاخطاء والحذف ذو التأثير الهام .

٥ ـ قامت الشركة بتنفيذ جوانب اتفاقايت العقود التى قد يكون لعدم تنفيذها تأثير هام على القوائم المالية ، وفيما يتعلق بالامور المالية فلم تكن هناك أية نواحى بخصوص عدم تنفيذ الشركة لمتطلبات السلطات المسئولة.

٦ ـ تم الاثبات الصحيح والافصاح المناسب فى القوائم المالية عما يلى :

أ ـ الارصدة والمعاملات مع الاشخاص الذين لهم علاقة بالمنشأة ٠

ب ـ الخسائر الناتجة عن ارتباطات البيع والشراء ٠

جـ ـ اتفاقيات اعادة شراء أصول سبق بيعها ٠

د ـ الاصول المرهونة كضمان اضافى ٠

٧ ـ ليس لدينا خطط أو نوايا قد يكون لها تأثير هام على قيمة وتصنيف الاصول والخصوم المنعكسة فى القوائم المالية ٠

٨ ـ تم تحديد كل المخزون الزائد عن الحاجة أو المتقادم وليس هناك أى مخزون مقيد بقيمة تزيد عن صافى القيمة البيعية ٠

٩ ـ للشركة حق قانونى على كافة الاصول ولم يكن هناك أى حجوزات أو رهونات على أصول الشركة فيما عدا تلك الموضحة فى بند رقم ----

١٠ـ قمنا بالتسجيل والافصاح عن كافة الالتزامات الفعلية والمحتملة وكذلك قمنا بالافصاح فى بند رقم ----- عن الضمانات التى أعطيناها لاى طرف ثالث ٠

١١ـ فيما عدا ----- الموضح ببند رقم ---- على القوائم المالية ، فليس هناك أى أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تستوجب تسوية أو ايضاح فى القوائم المالية والايضاحات المتممة لها ٠

١٢ـ مطالبة الـ ------ لشركة ------- تم تسويتها بمبلغ ------ وتم عمل المخصص المناسب فى القوائم المالية وليس هناك أى مطالبات أخرى متعلقة بأمور قضائية ولا نتوقع استلام مطابات أخرى ٠

١٣ـ لم يتم بطريقة رسمية أو غير رسمية تسوية متكافئة بين أرصدة نقدية الشركة وحسابات الاستثمار فيها ٠

١/٣/٦ دليل الاثبات الشفوى : Oral Evidence

أثناء عملية المراجعة سوف يقوم المراجع بتوجيه استفسارات واستعلامات شفوية كثيرة للمسئولين والموظفين الرئيسيين للعميل ، دليل الاثبات الشفوى نادرا مايعتبر دليل صالح أو ممكن الاعتماد عليه فى حد ذاته ، حيث تقع قيمته الرئيسية للمراجع فى تدعيم أدلة الاثبات الاخرى وتأييدها والافصاح عن الامور التى قد تستحق فحص وتوثيق اضافى ، وقد يكشف دليل الاثبات الشفوى عن مدى واسع من الموضوعات على سبيل المثال تفسير وشرح المعالجة المحاسبية للاندماج وتقييم مدى امكانية تحصيل حسابات العملاء ، وعندما يستخدم المراجع الدليل الشفوى ، يجب أن يتم ذكر ذلك فى أوراق عمل المراجعة، وقد يسأل المراجع الادارة أن تصدق على بعض البيانات الشفوية فى خطابات ايضاحات واقرارات الادارة، هذا وقد يتعلق دليل الاثبات الشفوى - مثل الايضاحات المكتوبة - اعتمادا على طبيعته وارتباطه بأى نوع من أنواع تأكيدات القوائم المالية ،

١/٣/٧ دليل الاثبات التحليلى : Analytical Evidence

يتضمن الدليل التحليلى استخدام تحليل المؤشرات المالية والمقارنات المرتبطة ببيانات العميل باتجاهات الصناعة أو بنتائج الشركة القبلية أو المتوقعة (البعدية) ، يوفر الدليل التحليلى أساس لتدعيم الاستنتاج المرتبط بعدالة وصدق بنود القوائم المالية والعلاقات الهامة فيما بينهم ، يعتمد صلاحية الدليل التحليلى لحد كبير على ملاءمة البيانات القابلة للمقارنة ، عندما تقدم بيانات اتجاهات الصناعة أو البيانات المماثلة أساس صحيح وصالح للمقارنة فسوف يكون هذا النوع من أدلة الاثبات صالح ويمكن الاعتماد عليه ، على سبيل المثال عندما تتفق كافة البيانات المسجلة والمرتبطة بالمبيعات ، تكلفة المبيعات ، هامش الربح الاجمالى وحسابات المدينين ومعدلات دوران المخزون مع ماهو متوقع لها ، يمكن أن ينظر الى أدلة الاثبات التحليلية على أنها مؤيده لتأكيدات الوجود أو الحدوث والشمول والتقويم أو التخصيص المرتبطة بالمبيعات وتكلفتها ،

٤/١ الاجراءات المرتبطة بالحصول على المعلومات المؤيدة :

Procedures for Obtaining Corroborating Information

يحصل المراجع على المعلومات المؤيدة من خلال تطبيق اجراءات المراجعة ، تمثل اجراءات المراجعة Auditing procedures التصرفات والأعمال التى يتم أداؤها أو الطرق والاساليب المستخدمة بواسطة المراجع أثناء عملية المراجعة . يحدث اختيار الاجراءات التى يتم استخدامها عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة يجب أن يتم دراسة كل من الفعالية المحتملة للاجراء عند الوفاء بأهداف المراجعة الخاصة/والمشتقة من تأكيدات القوائم المالية ، بالاضافة الى تكلفة أداء الاجراء عند اختيار اجراء مراجعة معين . وتتمثل اجراءات المراجعة التى قد تستخدم للحصول على المعلومات المؤيدة فيما يلى :

١ – الفحص
٢ – الملاحظة
٣ – اجراء المصادقات
٤ – الاستفسار
٥ – التتبع
٦ – الفحص المستندى
٧ – اعادة أداء العمليات الحسابية والمطابقات .
٨ – العد والحصر
٩ – التحليل

١ – الفحص : Inspecting

يتضمن الفحص أو التفتيش Inspecting التدقيق والتمحيص Scrutinizing والفحص التفصيلى للمستندات والسجلات بالاضافة الى الفحص المادى للموارد والاصول الملموسة . يستخدم هذا الاجراء بشكل مكثف فى عمليات المراجعة . حيث يمكن اجراء فحص المستندات المراجع من تقييم صحة ومأمونية دليل الاثبات ، أو على العكس تقييم وجود البنود محل الشك والمسائلة . يتيح فحص المستندات أيضا تحديد دقة شروط الفواتير ،العقود والاتفاقيات .

من خلال الفحص المادى للاصول الملموسة يحصل المراجع على معرفة شخصية مباشرة عن وجود تلك الاصول وحالتها المادية ، فمثلا يتم فحص

معدات وآلات العميل للتحقق من وجودها ، كما يمكن فحص المخـــزون للتحقق من وجودة وفحص حالته المادية والتى قد تساعد فى تقويمه بشكـــل صحيـح ٠

عند استخدام هذا الاجراء ، يبحث المراجع عن ضمان معقول يفيـد بأن المستند أو الاصل الملموس يدعم ويؤيد ايضاحات الادارة ٠ مع ذلـــك لا يتوقع أن يكون المراجع خبيرا فى تحديد دقة التظهيرات على الشيكـــات أو متخصص فى تحديد الجودة الفنية لمكونات المخزون ٠

يوفر فحص المستندات وسيلة معينة لتقييم أدلة الاثبات المستندية ، بينما يوفر فحص الاصول الملموسة وسيلة لتقييم دليل الاثبات المادى ٠ تعتبر مصطلحات الفحص والاستعراض reviewing والاطـــلاع reading والفحص examining بمثابة مترادفات بالارتباط بفحص المستندات والسجلات٠

٢ ـ الملاحظـــة : Observing

تتعلق الملاحظة بالمراقبة أو المشاهدة لاداء نشاط معين ٠ ويعـد هذا الاجراء طريقة مباشرة للحصول على أدلة الاثبات ،حيث أن معظم العناصر الملموسة الهامة للمراجع يمكن ملاحظتها ٠ ومن هذه الملاحظات يحصـــل المراجع على معرفة شخصية مباشرة بالانشطة فى شكل دليل اثبات مادى ٠

وغالبا مايستخدم هذا الاجراء فى تحقيق واستيفاء أهداف المراجعـــة المرتبطة بصحة العمليات المالية والوجود من خلال مقارنة ماتم ملاحظتـــه بما هو مسجل بدفاتر العميل ، فعلى سبيل المثال يتم جرد النقديـــة والاوراق المالية ومقارنة هذا بما هو مسجل بدفاتر العميل ، كما أن المراجع يلاحظ عملية جرد العميل الفعلى للمخزون ثم يقارن بعضا من هذا الجـرد أو الحصر مع كشوف الجرد التفصيلية للعميل ٠

على الرغم من أهمية ملاحظة الاصول الملموسة باعتبارها توفر دليلا هاما لاثبات وجود هذه الاصول ، الا أن تلك الملاحظة عادة ما تكون قليلة أو عديمة النفع لغرض التحقق من صحة مزاعم العميل الاخرى المرتبطة بالتقويم المناسب ، واستقلال الفترة المالية وصحة عمليات اثباتها فى سجلات الشركة ٠

٣ ـ المصادقات : Confirming

اجراء المصادقات يعتبر نوع من الاستعلام والاستفسار الذى يمكن المراجع من الحصول على المعلومات مباشرة من مصدر خارجى مستقل عن تنظيم العميل ٠ وعادة مايقوم العميل بعمل طلب المصادقة للطرف الخارجى كتابة ، الا أن المراجع يقوم بالرقابة على ارسال هذا الطلب عن طريق البريد ٠ ويجب أن يشمل طلب المصادقة على تعليمات تستلزم من المتلقى أن يرسل رده مباشرة الى المراجع ٠ ينتج اجراء المراجعة هذا ـ دليل اثبات يمكن الاعتماد عليه لدرجة كبيرة وغابا مايستخدم بشكل مكثف فى المراجعة ٠

تعتبر المصادقات من أكثر أدلة الاثبات المستندية اقناعا وصلاحية كما هو موضح فى شكل (١/٥) ، حيث يستخدمها المراجع كاجراء للتحقق من وجود أسهم رأس المال أو أصول أو التزامات معينة ، فالمصادقات تستخدم بوجه عام للتحقق من وجود النقدية بالبنوك وحسابات المدينين والدائنين أو المخزون أو الاستثمارات فى الاوراق المالية أو أسهم رأس المال المصدرة والمتداولة فى السوق ٠

توفر تلك المصادقات دليلا للاثبات يمكن الاعتماد عليه بدرجة كبيرة ، حيث أنها انشئت خارج تنظيم العمل فضلا عن تسليمها وتحويلها مباشرة الى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال تغيرها بواسطة العميل وتحريفها ٠ هذا وتختلف المصادقات فى شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة الا أنه يمكن القول بصفة عامة أن هناك نوعين من طلبات مصادقات المراجعة هما :

أ ـ طلبـات ايجابيـة : Positive Requests

وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذى يجرى معه المصادقة ضـرورة الرد على المراجع ، وبغض النظر عن ما اذا كان هذا الطرف يوافق عـلى صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة أم لا . ويجب على المراجع متابعة كافة الطلبات الايجابية التى لم يرد عنها ردا ، وعند استخدام ذلك النوع من المصادقات يتوقع المراجع الحصول على قدر من المصادقات من الاطراف الخارجية وبغض النظر عما اذا كانت تلك الاطراف الخارجية توافق على المعلومـات الواردة بطلب المصادقة أم لا .

وعادة ماتستخدم تلك المصادقات للتحقق من أرصدة العناصر الهامـة نسبيا من وسط مجتمع مراجعة محدود نسبيا ، أو عندما يتضح مـن دراسـة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أن هناك مخاطرة واحتمال كبير بوجود اخطـاء أو مخالفات فى الارصدة المطلوب حصول مصادقات عنها ، بوجه عـام فان طلبات المصادقات الايجابية تستخدم عادة فى التحقق من العناصر التالية : أرصدة البنك ، الاوراق المالية المتداولة ، حسابات المدينين الكبيرة أو المشكوك فيها أو التى حلت آجالها من مدة ولم تدفع ، المخزون لمستودعات الشركـات العامة للتخزين ، الاوراق التجارية طويلة وقصيرة الاجل ، أسهم رأس المال المتداولة .

ب ـ طلبات سلبيـة : Negative Requests

وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذى يجرى معه المصادقة ضـرورة الرد على المراجع فقط اذا ماكانت المعلومات الواردة بطلب المصادقة غير صحيحة. وفى ظل هذا النوع من المصادقات ـ يفترض المراجع أن حسابات المصادقـات غير المجاب عليها صحيحة ، وبالطبع فان هذا الافتراض مردود عليه اذا ماتم الاخذ فى الاعتبار حقيقة أن العديد من الاطراف الخارجية التى تجرى معها المصادقة قد يتجاهلون طلب المصادقة ، من هنا لا يستخدم هذا النوع من المصادقات السلبية الا اذا كان المراجع بحاجة الى مصادقات عن عناصـر ذات قيم بسيطة نسبيا عن وسط مجتمع مراجعة كبير نسبيا ، أو عندما يكون نظام

الرقابة الداخلية للعميل جيدا ، وبالتالى يكون هناك احتمال بسيط لوجود أخطاء أو مخالفات فى أرصدة العناصر المطلوب مصادقة عنها ، حيث قد تستخدم هذه المصادقات السلبية للتحقق من أرصدة الحسابات الصغيرة بالبنوك للتحقق من أرصدة حسابات المدينين غير الهامة والبسيطة •

هذا ويوضح كل من الشكل رقم (١/٧) و (١/٨) نموذج لطلبات مصادقة لحسابات المدينين ايجابية وسلبية على التوالى •

وغنى عن الذكر فان هذه المصادقات تعد ذات أهمية خاصة فى تحقيق هدف المراجعة المرتبط بوجود حسابات الاصول والخصوم الهامة ، الا أنها غير معنية بالتقويم أو صحة العمليات المالية ، حيث على سبيل المثال لا يوفر الرد على طلب المصادقة الايجابى على حسابات المدينين (والذى أوضح العميل فيه أنه يوافق على الرصيد الموضح بطلب المصادقة) الدليل على صحة تقويم هذا الحساب أو امكانية تحصيله ، من ثم لتحقيق هدف التقويم يجب التحقق من صحة العمليات الحسابية ، ودراسة وتحليل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومناقشة الادارة بخصوص الديون التى حلت آجالها منذ مدة ولم تدفع •

شكل رقم (١ / ٧)

طلب مصادقة ايجابية

السيد/ مدير شركة -----------

تحية طيبة وبعد ،،

يجرى المراجع والمحاسب القانونى د. أمين السيد أحمد لطفى - المراجعة والفحص العادى لقوائمنا المالية ، والتى تتضمن التحقق المباشر من أرصدة حسابات العملاء ، برجاء فحص رصيد حسابكم - الموضح أدناه - حتى تاريخه بعناية ، ثم اخطار المراجع مباشرة اما بالتصديق على صحة هذا الرصيد أو تبيان أية فروق قد توجد، وذلك باستيفاء هذا النموذج ثم توقيعه واعادته فى ظرف مغلق للمراجع .

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام ،،

مصادقة حساب (ليست هذه مطالبة للسداد)

رقم الحساب	رصيد الحساب	تاريخ رصيد الحساب
-------	مليم جنيه ----------	--/--/---

الرجاء التوقيع ثم اعادته الى	
د. أمين السيد أحمد لطفى السادة : تلك المعلومات (يتم الإشارة لاحداهما) حتى التاريخ الموضح أعلاه صحيحة غير صحيحة (برجاء توضيح أية فروق فى الجانب المقابل) التوقيع ----------- الاسم ----------- التاريخ--/--/---	

شكل رقم (١ / ٨)

طلب مصادقة سلبية

السيد/ مدير شركة ----------

تحية طيبة وبعد،،

يجرى المراجع والمحاسب القانونى - د. أمين السيد أحمد لطفى المراجعة والفحص العادى لقوائمنا المالية ، والذى يشتمل على التحقق المباشر من أرصدة حسابات العملاء ، الرجاء فحص رصيد حسابكم - الموضح أدناه - حتى تاريخه بعناية ، ولا داعى للرد على هذا الطلب اذا كان هذا الرصيد يتفق مع ماهو موجود بسجلاتكم ، أما اذا كان يختلف فنرجو اخطار المراجع مباشرة بآية فروق ، وذلك باستيفاء هذا النموذج ثم توقيعه واعادته فى ظرف مغلق للمراجع .

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام ،،

مصادقة حساب (ليست هذه مطالبة بالسداد)

رقم الحساب	رصيد الحساب	التاريخ
---------	مليم جنيه	--/--/---

الرجاء تبيان أية فروق مباشرة

الى د.أمين السيد أحمد لطفى

السادة : المعلومات أعلاه غير صحيحة كما هو موضح فى الجانب المقابل .
(لا داعى للرد اذا كانت المعلومات الموضحة صحيحة) .

التوقيع --------

الاسم --------

التاريخ--/--/---

٤ ـ الاستفسار : Inquiry

يتضمن الاستفسار اما استعلام شفوى أو مكتوب عن طريق المراجع. وقد يتم اجراء تلك الاستفسارات داخليا الى الادارة ، كما فى حالة الاسئلة المرتبطة بالبنود الراكدة للمخزون وامكانية تحصيل حسابات المدينين أو خارجيا الى المحامين بخصوص العائد المحتمل من اجراءات التقاضى ، يوفر الاستفسار دليل اثبات شفوى أو دليل فى شكل ايضاحات مكتوبة .

على الرغم من أن معايير المهنة قد اعترفت بصحة أدلة الاثبات الشفوية ، الا أنها حذرت المراجع من أن يعتبر تلك الادلة الشفوية بديلا للاساليب الاخرى التى توفر أدلة اثبات مباشرة وأكثر صلاحية ، كما أن نشرات معايير المراجعة قد تطلبت ـ بالاضافة الى ذلك ـ ضرورة تضمين هذه الاجابات الشفهية بخطاب اقرار الادارة ، ومن ثم فان ذلك الاقرار يجب أن يتطابق مع الاجابات أو المزاعم الشفهية التى حصل عليها المراجع من العميل أثناء أدائه لمهمته .

وبهذا الشكل فان هذا الاقرار يفيد فى تخفيض احتمال سوء الفهم بخصوص هذه المزاعم ، كما أنه يؤكد من ناحية أخرى على مسئولية الادارة الاساسية عن البيانات الواردة بالقوائم المالية . ويتضمن هذا الاقرار كافة مزاعم العميل المرتبطة بالقوائم المالية والتى منها :

- مسئولية الادارة عن صدق وعدالة عرض القوائم المالية .
- توفير كافة السجلات المالية ومايتعلق بها من بيانات متاحة للمراجع .
- على حد علم الادارة ، فان الشركة ملتزمة بالترتيبات التعاقدية المرتبطة بمهمة المراجعة .
- الافصاح عن كافة المعلومات المرتبطة بالعمليات المالية التى تمت مع طرف ذو صلة بالشركة .

ـ كافة الامور المحتملة (كالالتزامات أو الخسائر أو التصرفات غير القانونية التى نمت الى علم الادارة قد أبلغت للمراجع وأفصح عنها بشكل مناسب ٠

ـ الافصاح عن كافة الاحداث التالية على تاريخ الميزانية والمتعلقة بالقوائم المالية محل المراجعة بشكل مناسب ٠

على الرغم من أن خطاب اقرار الادارة لا يمثل بصفة عامة دليل اثبات له صلاحية عالية ، الا أنه يعد من أدلة الاثبات الشفهية الهامة لدرجة أن رفض الادارة فى اعداد هذا الخطاب قد يحول دون ابداء رأى غير متحفظ عن طريق المراجع ، فاقرار الادارة يعد جزء هام لاتمام مهمة المراجعة ٠

٥ ـ التتبع : Tracing

يقوم المراجع عند قيامه باجراء التتبع بالاتى :

أ ـ اختيار المستندات التى يتم اعدادها عندما يتم تنفيذ العمليات المالية٠

ب ـ تحديد ما اذا كانت المعلومات المرتبطة بالمستندات قد تم تسجيلها بشكل صحيح فى السجلات المحاسبية (اليوميات ودفاتر الاستاذ) ، فى اجراء التتبع يتم توجيه اجراء الاختبار من المستندات حتى السجلات المحاسبية ٠ يعتبر هذا الاجراء مفيدا لا سيما من أجل اكتشاف تدنية عرض القيم فى السجلات المحاسبية ، لذلك يعتبر التتبع اجراءا هاما من أجل الحصول على أدلة اثبات متعلقة بتأكيدات الشمول ٠ فعالية هذا الاجراء يتم التقيد بها عندما يتم استخدام المستندات المرقمة والمسلسلة بشكل مسبق عن طريق العمل ، ويمكن القول بأن اجراء التتبع يتعلق بشكل رئيسى بدليل الاثبات المستندى ٠

٦ ـ الفحص المستندى : Vouching

يتضمن الفحص المستندى مايلى :

١ ـ اختيار القيود فى السجلات المحاسبية ٠

و٢ـ فحص عملية التوثيق والتى تمثل الاساس الذى تعتمد عليه القيود لتحديد ملكية وصحة وشرعية العمليات المالية المسجلة • فى الفحص المستندى يتم توجيه الاختبار بشكل معاكس للمستخدم فى اجراء التتبع ، ويتم استخدام الفحص المستندى بشكل مكثف لاكتشاف المغالاة فى عرض القيم فى السجلات المحاسبية • لذلك يعتبر اجراءاً هاما عند الحصول على دليل اثبات يتعلق بتأكيدات الوجود أو الحدوث • يتعلق الفحص المستندى دليل الاثبات المستندى •

يتضح مما تقدم أن المراجعة تستخدم أدلة الاثبات المستندية بطريقتين هما :

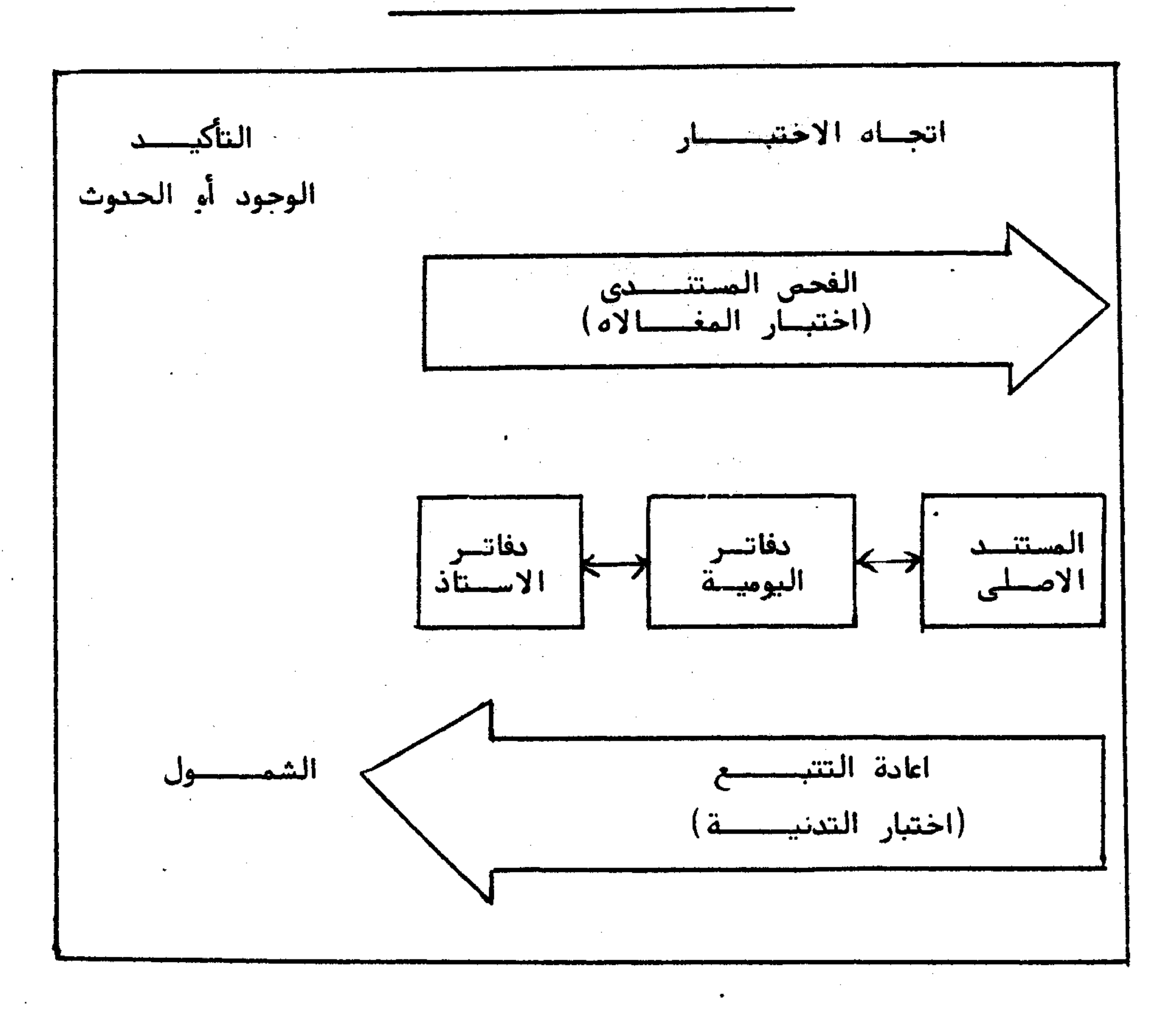
١ ـ عند تدقيق أرصدة القوائم المالية فان المراجع قد يسلك مسارا عكسيا أو خلفيا بالنظام المحاسبى ، أى يبدأ بالقوائم المالية فالدفاتر المحاسبية (الاستاذ العام والفرعى ودفاتر اليومية) ثم أخيرا المستندات الاصلية أو المعلومات التى يمكن الاعتماد عليها ، من ثم فسوف يتم الاشارة الى هذا بعملية الفحص المستندى vouching ، كما يشار الى هذه السلسلة من الخطوات (دفاتر الاستاذ ، دفاتر اليومية ، المستندات) بمسار عملية المراجعة Audit Trail ، ويستخدم الفحص المستندى غالبا كأسلوب عندما يكون هناك حاجة لاكتشاف المغالاة فى عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية •

٢ ـ قد يحدد المراجع المستندات المؤيدة أو التى يمكن الاعتماد عليها ثم يسعى الى التحقق من أنها قد سجلت بالدفاتر والسجلات المحاسبية ، ومن ثم التحقق من أن أثرها قد ظهر اما بالقوائم المالية نفسها أو فى الملاحظات والمرفقات الملحقة بها • وعادة مايطلق على هذا السلوك الامامى أى فى نفس مسار المحاسبة خلال مسار المراجعة بالتتبع أو اعادة التتبع ، وعادة مايستخدم هذا الاسلوب فى المراجعة لاكتشاف تدنية عرض أرصدة معينة فى القوائم المالية •

هذا ويوضح الشكل البيانى رقم (١/٩) الاختلافات الرئيسية فيما بين الفحص المستندى واعادة التتبع .

شكل رقم (١/٩)

الاختلافات فيما بين الفحص المستندى واعادة التتبع



٧ ـ اعادة أداء العمليات الحسابية : Reforming

التطبيق الرئيسى لهذا الاجراء يتمثل فى اعادة أداء العمليات الحسابية والمطابقات (التسوية Recalculation and Reconcilation • وتستخدم اجراءات تدقيق العمليات الحسابية بغرض توفير دليل اثبات يهدف للتحقق من أرصدة الحسابات المحددة بناء على عمليات حسابية ، وهذا الدليل يطلق عليه أحيانا بدليل حسابى Mathematical evidence ـ يوفر القرينة علـى تحقق أهداف المراجعة المرتبطة بالتقويم وصحة وشرعية العمليات المالية ، حيث يقوم المراجع باعادة العمليات الحسابية عند اختبار تفاصيل أرصـــدة بعض الحسابات كالاستهلاك والديون والمعدومة والمستحقات والمقدمات ، وعندمـا يستخدم المراجع ورقة العمل المعدة عن طريق العميل فان أول اجراء يجب أدائه عن طريق المراجع هو اعادة الجمع للتحقق من أن الاجماليات تتفق مـع التفاصيل الواردة بها ، وغالبا مايقترن اجراء تدقيق العمليات الحسابية بأساليب جمع أدلة الاثبات الاخرى كالفحص المستندى والمصادقات •

أما فيما يتعلق باجراء المطابقات ـ فان أهمية هذا الاجراء تتضـح عندما تختلف قيم بعض العمليات الموضحة فى أدلة الاثبات عن ماهو مثبـت بسجلات العميل ، و ذلك بسبب وجود فروق زمنية مرتبطة بزيادة أو انخفاض العنصر موضع الفحص ، من هنا يكون على المراجع اجراء مثل هذا النوع من التسوية ، لتفسير هذه الفروق فيما بين رصيد العنصر (رصيد النقدية) كمـا هى مبينة فى دفاتر العميل بدفتر الاستاذ ورصيده طبقا للمعلومات الـواردة بدليل الاثبات (كشف حساب البنك) ، وغالبا ماتكون تلك التسويـات ضرورية أيضا عند مقارنة أرصدة حسابات المدينيين المصدق عليها بتلك الارصدة بدفتر الاستاذ المساعـد •

العـد والحصر : Counting

التطبيق الاكثر شيوعا لاجراء العد أو الحصر هما :

١ ـ الحصر المادى للموارد الملموسة على سبيل المثال مقدار النقدية •

٢ ـ المحاسبة عن كافة المستندات المرقمة بشكل مسلسل •

يوفر الاجراء الاول دليل مادى عن مقدار النقدية، بينما قد يستخدم الاجراء الثانى عن طريق المراجع للحصول على دليل مستندى عن شمـــول السجلات المحاسبية •

٩ - <u>التحليــــل</u> : Analyzing

يتضمن التحليل عموما استخدام اجراءات الفحص التحليلى Analytical Review procedures ، ويتكون عادة من دراسة ومقارنة العلاقات فيمـــا بين البيانات • تتضمــن هذه الاجراءات استخدام تحليل المؤشرات المالية ، اجراء المقارنات فيما بين النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة أو المقدرة بالموازنة بالاضافة الى استخدام النماذج الرياضية والاحصائية على سبيل المثال تحليــل الانحدار وتحليل المحاكاه (١) • توفر تلك الطرق من التحليل دليل الاثبـات التحليـلى •

بصفة عامة يوفر الفحص التحليلى الدليل على العلاقات غير العاديــة ببيانات العميل ، حيث يهدف أساسا الى لفت نظر وانتباه المراجع الى تـلك الامور الشاذة غير العادية التى قد تتطلب مزيدا من أدلة الاثبات ، كالتدعيم المستندى الاضافى لتلك العناصر •

وتقوم فلسفة اجراءات الفحص التحليلى على استخدام نظام المحاسـبة على أساس القيد المزدوج ، حيث عادة ماتوجد علاقات تبادلية بين البيانـات المسجلة بدفاتر العميل • ولهذا فان الخطأ فى حساب ما سوف يســبب دائما خطأ فى جانب آخر ، فعلى سبيل المثال فان المغالاة فى قيمـــة المخزون آخر الفترة سوف يؤدى حتما الى تدنية تكلفة البضاعـة المباعـــة ،

---

(١) القارئ الذى يرغب فى الاطلاع على تلك الاسالـــيب الرياضيـــة والاحصائية يمكنه الرجوع الى :

د• أمين السيد أحمد لطفى ، تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبى باستخدام أساليب المراجعة التحليلية – نموذج محاكاه مقـــترح ، بحث مقدم الى مؤتمر دور الضرائب فى التنمية ، جمعية الضرائـــب المصرية ، ٢٣، ٢٤ نوفمبر ١٩٩١ •

وبالتالى يؤدى الى المغالاة فى صافى الربح ، من ثم يمكن للمراجع ادراك عديد من العلاقات المتداخلة من خلال اجراء الفحص التحليلى ، على سبيل المثال : المبيعات وحسابات المدينين ، أوراق القبض وايرادات الفوائد ، حسابات المدينين والديون المعدومة ، الاستثمارات وايرادات الاستثمارات ، المخزون وتكلفة المبيعات ، الاصول الثابتة ومصروف الاستهلاك ، حسابات الدائنين والمخزون والمشتريات •

العلاقات بين اجراءات واختبارات المراجعة ، أنواع أدلة الاثبات والتأكيدات :

Relationships among Auditing Procedures, Types of Evidence and Assertions

أثناء أداء عملية المراجعة ، وبغرض الوفاء بأهداف المراجعة الخاصة النابعة من تأكيدات القوائم المالية للادارة ، سوف يستخدم المراجع كافة اجراءات المراجعة بالاضافة الى كافة أنواع أدلة الاثبات • يوضح الشكل البيانى رقم (١ / ١٠) بعض من الامثلة الخاصة بالعلاقات الموجودة بين اجراءات المراجعة وأنواع أدلة الاثبات والتأكيدات المرتبطة •

من خلال الشكل البيانى رقم (١ / ١٠) يتضح أن اجراءات المراجعة الثلاثة الاولى (اعادة التتبع ، الفحص المستندى ، الفحص أو التفتيش) تتضمن استخدام دليل الاثبات المستندى ، بطريقة أخرى قد يتضمن اجراء الفحص استخدام دليل الاثبات المادى ، كذلك الامر بالنسبة لاجراء الحصر و الملاحظة • أيضا يلاحظ أن اجراء الاستفسار قد يوفر اما ايضاحات مكتوبة أو دليل اثبات شفوى اعتمادا على طبيعة الاستفسار والرد عليه •

يوضح الشرح أعلى الخطوط التى تربط مابين الاجراء ودليل الاثبات التطبيقات التفسيرية ، بينما تشير التعليقات أسفل الخطوط الى التأكيدات التى ترتبط بها الاجراءات وأنواع أدلة الاثبات • وتجدر الاشارة الى أن تلك العلاقات تعتبر مجرد أنماط توضيحية تفسيرية ، حيث فى مواقف معينة فان الاسلوب الذى يتم على أساسه أداء الاجراء قد يؤثر على عدد من التأكيدات التى يتعلق بها دليل الاثبات • فعلى سبيل المثال فان الفحص العرضى

للاصول المادية قد يتم أداوءه فقط من أجل الحصول على دليل اثبات يشير الى وجود تلك الاصول ، وبعبارة أخرى فان مزيد من الفحص الشامل يمكن أن يشير الى وجود خسارة أو تقادم ، أى ان هذا الاجراء ينتج دليل اثبات يتعلق بالتقويم .

عادة مايتم تلخيص الاجراءات المتبعة خلال المراجعة وأدلة الاثبات التى يجمعها المراجع فيما يعرف بأوراق المراجعة ، والتى يحتفظ بها المراجع كتدعيم لرأيه ، ولتبيان أن المراجع قد حقق واستوفى معاييرالمراجعة المتعارف عليها .

وتبدأ خطوات جمع أدلة الاثبات أولا بفحص نظام الرقابة الداخلية ثم اختبارات التحقق من اتباع السياسات والخطط الادارية Compliance tests والاختبارات الاساسية Substantive tests لارصدة الحسابات .

وتتوقف أنواع الاختبارات الواجب أدائها على أهداف المراجعة الواجب تحقيقها ، فعلى سبيل المثال لو أن هدف المراجعة هو التحقق من وجود المخزون فان المراجع سيهتم فى تلك الحالة بأداء الاختبارات الاساسية لارصدة هذا المخزون ، أما اذا ان هدف المراجعة هو التحقق من صحة العمليات المالية فان الاختبارات المناسبة فى هذه الحالة ـ لارتباط هذا بنظام الرقابة الداخلية ـ تكون هى اختبارات التحقق من الالتزام بالسياسات ، وقد يحدث أحيانا أن ينتج عن اختبارات المراجعة أدلة اثبات ترتبط بصحة العمليات المالية (الرقابة الداخلية) وهدف آخر من أهداف المراجعة تمثل الوجود والتقويم وعرض القوائم المالية، ولهذا فانه يطلق على هذه الاختبارات اصطلاح اختبارات ذات غرض ثنائى Dual-purpose tests

وعندما تستخدم الاختبارات الاساسية فانه يكون من المهم تحديد اتجاه هذه الاختبارات ، فعلى سبيل المثال اذا مارغب المراجع فى اختبار القوائم المالية لاكتشاف ماقد يوجد من مغالاه وتدنية فى عرضها واعدادها Overstatement and understatement، ومن ثم فان توجيه اختبارات كافة

الحسابات لكل من الاحتمالين قد يؤدى الى عدم كفاءة ، كما أنه قد لايكون ضروريا ، فالامر يتطلب فى هذه الحالة التحديد مقدما لاهداف المراجعة الواجب تحقيقها ، ثم توجيه الاختبارات الى تحقيق مايهم أو يقلق أولا ، المغالاة فى العرض والاعداد أو تدنية هذا العرض والاعداد ، فعلى سبيل المثال يتضح أن أهداف المراجعة المرتبطة بالوجود تتطلب اختبار التحقق من المغالاة فى عرض واعداد القوائم المالية ، ونظرا لخاصية التوازن الذاتى أو التلقائى للقوائم المالية فان الاختبار المباشر لبعض القيود المختارة بأحد الحسابات ينتج عنه اختبار غير مباشر للقيود المقابلة فى حساب أو أكثر من الحسابات الاخرى .

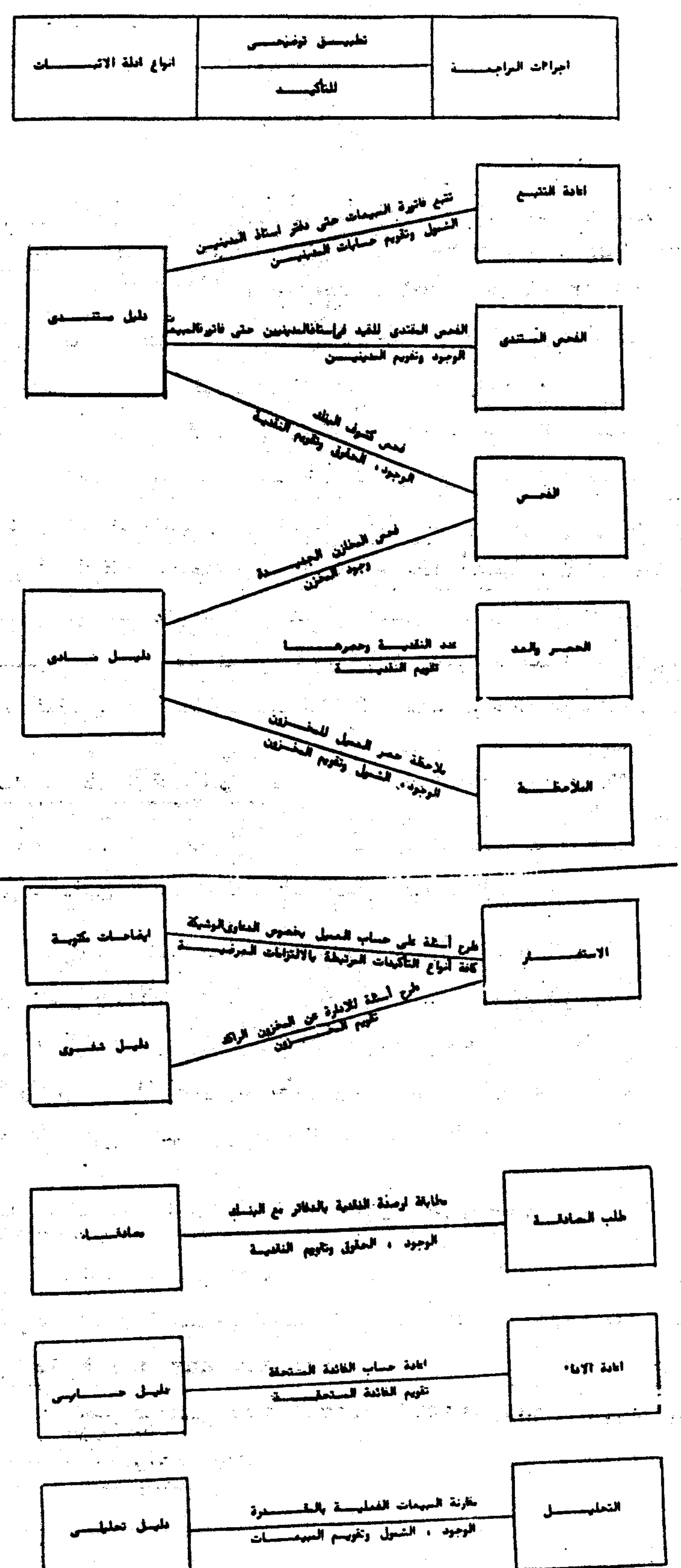
١/٥ تصنيف اجراءات المراجعة : Classification of Auditing Procedures

عادة مايتم تقسيم اجراءات المراجعة طبقا للغرض من أداء هذا الاجراء الى عدة أقسام هى (١) :

١ - اجراءات تهدف الى الحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية .
٢ - اختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية .
٣ - اختبارات التحقق الاساسية .

---

(١) ينظر لمزيد من التفصيل :
د. أمين السيد أحمد لطفى ، اجراءات واختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .


شكل بياني رقم ١٠/١
العلاقة بين اجراءات المراجعة وانواع ادلة الاثبات والتأكيدات
اجراءات المراجعة
تطبيق توضيحي
للتأكيد
انواع ادلة الاثبات
اعادة التتبع
تتبع فاتورة المبيعات حتى دفتر استاذ المدينين
الشمول وتقويم حسابات المدينين
دليل مستندي
الفحص المستندي
الفحص المستندي للقيد فى استاذ المدينين حتى فاتورة المبيعات
الوجود وتقويم المدينين
فحص كشوف البنك
الوجود ، الحقوق وتقويم النقدية
الفحص
فحص المخازن الجديدة
وجود المخزون
دليل مادي
الحصر والعد
عد النقدية وحصرها
تقويم النقدية
ملاحظة حصر العميل للمخزون
الوجود ، الشمول وتقويم المخزون
الملاحظة
ايضاحات مكتوبة
طرح أسئلة على حساب العميل بخصوص الدعاوى الوشيكة
كافة أنواع التأكيدات المرتبطة بالالتزامات المرتبطة
الاستفسار
طرح أسئلة للادارة عن المخزون الراكد
تقويم المخزون
دليل شفوي
مصادقات
مطابقة لأرصدة النقدية بالدفاتر مع البنك
الوجود ، الحقوق وتقويم النقدية
طلب المصادقة
دليل حسابي
اعادة حساب الفائدة المستحقة
تقويم الفائدة المستحقة
اعادة الاداء
دليل تحليلي
مقارنة المبيعات الفعلية بالمقدرة
الوجود ، الشمول وتقويم المبيعات
التحليل

١ ـ اجراءات المراجعة التى تهدف الى الحصول على فهم بهيكل الرقابة الداخلية : Procedures to obtain a understanding of the internal control structure

يستلزم المعيار الثانى من معايير المراجعة المتعارف عليها للعمل الميدانى أن يحصل المراجع على فهم كاف بهيكل الرقابة الداخلية للعميل لتخطيط عملية المراجعة . للوفاء بذلك المعيار قد يستفسر المراجع من الادارة بشأن اجراءات وسياسات الرقابة الداخلية وفحص الدليل المحاسبى وخرائط تدفق النظام المحاسبى . بالاضافة لذلك يمكن للمراجع أن يحصل على معرفة بهيكل الرقابة الداخلية عن طريق ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة . عند أداء تلك الاجراءات يهتم المراجع بشكل رئيسى بتصميم هيكل الرقابة الداخلية للعميل ، بوجه عام تعتبر الاجراءات المرتبطة بالحصول على فهم هيكل الرقابة الداخلية أمرا مطلوبا عند أداء كل عملية مراجعة للقوائم المالية .

٢ ـ اختبارات نظم الرقابة الداخلية : Tests of Control

يتم أداء اختبارات نظم الرقابة الداخلية بهدف توفير دليل اثبات بخصوص فعالية تصميم وتشغيل سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية .

يمكن للمراجع اختبار فعالية الرقابة عن طريق ملاحظة الايداعات الفعلية أو عن طريق فحص ايصالات الايداع . تتضمن اختبارات نظم الرقابة أيضا الاستفسار من العاملين عن أدائهم لاجراءات الرقابة واعادة أداء اجراءات الرقابة عن طريق المراجع . أداء اختبارات نظم الرقابة غير مطلوبة عند مراجعة القوائم المالية . مع ذلك فهى تؤدى فى أغلب أنواع عمليات المراجعة .

٣ ـ اختبارات التحقق الاساسية : Substantive Tests

تتكون اختبارات التحقق الاساسية :

(١) اختبارات تفاصيل العمليات المالية والارصدة Tests of details of transactions and balances

(٢) اجراءات الفحص التحليلى Analytical procedures المطبقة على البيانات المالية والغير مالية .

يوفر هذا النوع من اجراءات المراجعة دليل اثبات يشير الى عدالة وصدق تأكيدات القوائم المالية للادارة . يتم اجراء اختبار تفاصيل العمليات المالية عندما يقوم المراجع بتتبع فواتير المبيعات حتى قيود المبيعات بغرض تحديد صحة وشمول القيود المرتبطة . بينما يحدث اختبار تفاصيل الارصدة عندما يقوم المراجع باجراء طلب المصادقة على حسابات العميل الفردية لتحديد صحة رصيد هذا الحساب .

كما توفر اجراءات الفحص التحليلى دليل اثبات يشير الى معقولية علاقات القوائم المالية . ويعتبر اختبارات التحقق الاساسية أمرا ضروريا فى كل مراجعة للقوائم المالية .

بوجه عام توجد ثلاثة أنواع من اجراءات المراجعة تمكن المراجع من الحصول على أدلة اثبات مطلوبة للوفاء بالمعيار الثالث من معايير العمل الميدانى .

تقييم أدلة اثبات المراجعة : Evaluation of Audit Evidence

يتم تقييم أدلة الاثبات أثناء وعند نهاية عملية المراجعة . حيث أن التقييم أثناء عملية المراجعة يتم بشكل مستمر عندما يتم التحقق من كل تأكيد فى القوائم المالية ، أما التقييم عند نهاية عملية المراجعة فانه يحدث عند نهاية العمل الميدانى حيث يجب أن يقرر المراجع أى نوع من الرأى يتعين عليه ابداءه فى تقرير المراجعة . بوجه عام يجب أن يكون المراجع موضوعيا ، حريصا ودقيقا عند تقييم أدلة الاثبات . علاوة على ذلك يجب أن يتم دراسة كافة أدلة الاثبات الملائمة عن طريق المراجع بغض النظر عما اذا كانت تؤيد أو تبطل تأكيدات القوائم المالية للادارة .

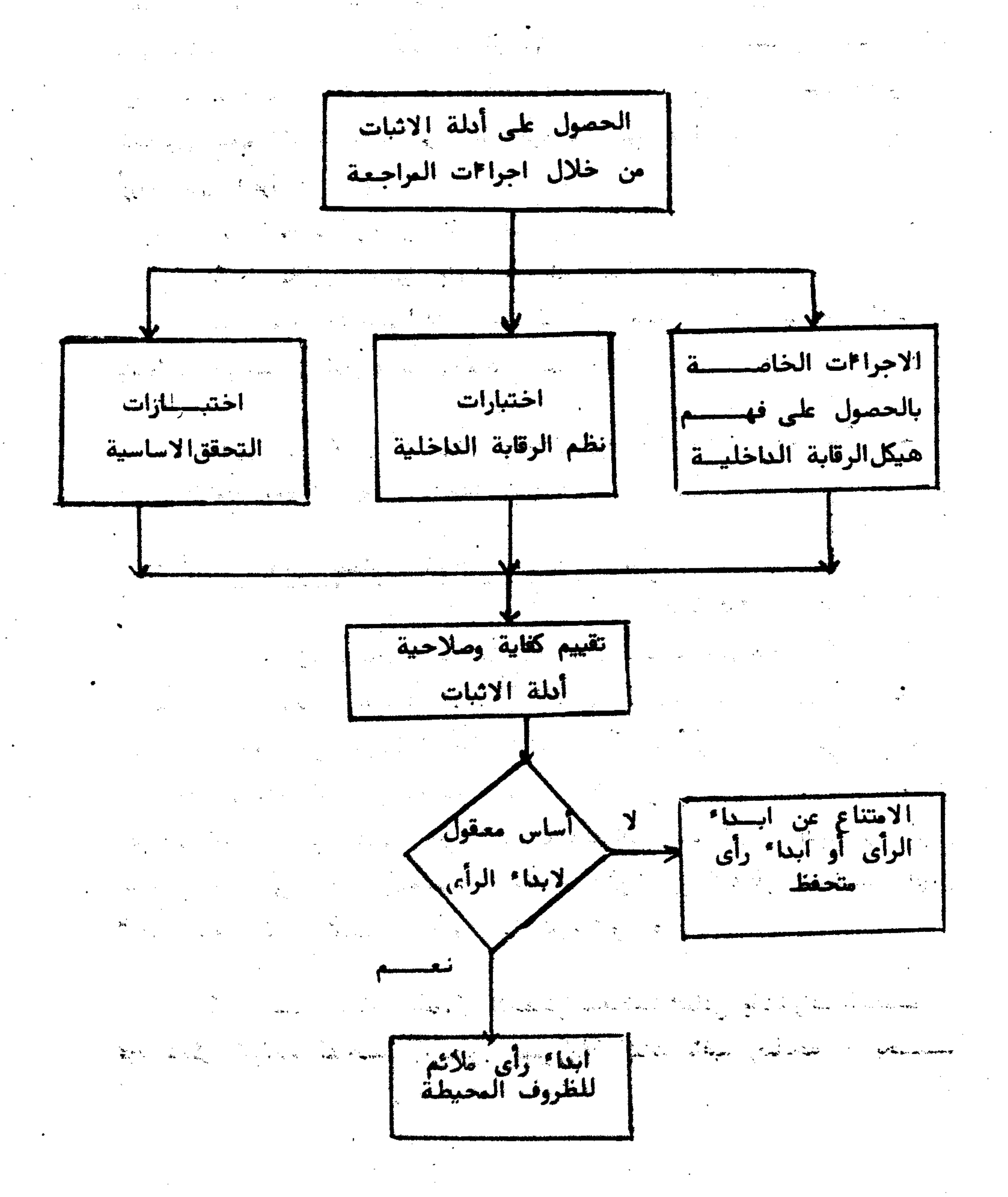
حتى يكون لدى المراجع أساس معقول لابداء رأى عن القوائم المالية ، فانه يحتاج الى ترجيح دليل اثبات واضح بخصوص كل تأكيد فى القوائم المالية ، بمعنى دليل اثبات جوهرى . وعندما لايكون لدى المراجع أى تحفظات

أو تحفظات غير جوهرية عن التأكيدات الفردية ، فسوف يقوم عادة بابـــداء رأى غير متحفظ • على النقيض من ذلك فعندما يكون لدى المراجع تحفظـات كثيرة عن التأكيدات الجوهرية ، فسوف يتم التعبير عن رأى متحفظ أو سلبى•

لا تستلزم معايير المراجعة المتعارف عليها من المراجع أن يقوم بابداء الرأى عند التقرير عن نتائج عملية المراجعة • ينص المعيار الرابع لمعاييـــر اعداد التقرير على أنه عندما لا يستطيع المراجع أن يبدى رأى شامل ، فانـــه يجب أن يقوم بذكر التبريرات والاسباب المرتبطة فى تقرير المراجعة • لذلـك فعندما لا يكون لدى المراجع أساس معقول لابداء الرأى - ويشار لذلك بقيـد النطاق - فانه قد يقوم بابداء رأى متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأى عن القوائم المالية اعتمادا على الاهمية النسبية • عملية الوفاء بالمعيار الثالث من معاييـر العمل الميدانى وتحديد الاثار على تقرير المراجع تم تلخيصه فى الشكل البيانى رقم (١١/١) •

شكل رقم (١/١١)

الحصول على أدلة الاثبات وتقييمها



١ / ٦ أوراق العمل : Working Papers

يتم توفير توثيق أدلة اثبات المراجعة في أوراق العمل • وقد وصفت نشرة معايير المراجعة رقم (٤١) قسم (٣٣٩) فقرة (٣) بعنوان أوراق العمل (SAS 41 Working Papers Au 339.03) أوراق عمل المراجعة بأنها عبارة عن السجلات التى يحتفظ بها المراجع ، وهى تتضمن اجراءات المراجعة المطبقة ، اختبارات المراجعة التى تم أداؤها ، المعلومات التى تم الحصول عليها واستنتاجات المراجعة المرتبطة التى تم التوصل اليها • توفر أوراق عمل المراجعة مايلى :

- التأييد الرئيسى لتقرير المراجع •
- وسائل التنسيق والاشراف على عملية المراجعة •
- دليل الاثبات الذى يشير الى أن عملية المراجعة قد تم ادائها بالتوافق مع معايير المراجعة المتعاف عليها •

وغنى عن القول فان أوراق العمل يجب أن يتم اعدادها بشكل يتناسب مع احتياجات وظروف مهمة المراجعة المرتبطة •

علاقة أوراق العمل بمعايير المراجعة المتعارف عليها :

Relationship to GAAS

تعد أوراق العمل ذات تطبيق مباشر لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، حيث تتعلق المعايير العامة بالتدريب الفنى وكفاية المراجع ، استقلال وحياد المراجع بالاضافة الى ممارسة العناية الواجبة ، يجب أن تكشف أوراق العمل عن الملم ومعرفة المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها ومقدرته على تطبيق اجراءات المراجعة ، بالمثل فان الاستنتاجات التى يتم التوصل اليها عن طريق المراجع يجب أن توضح موضوعيته وحياده • علاوة على ذلك فان شمول أوراق العمل توفر دليل اثبات عن ممارسة العناية الواجبة •

كما تستلزم معايير العمل الميدانى التخطيط الكافى والاشراف السليم ، فهم هيكل الرقابة الداخلية والحصول على أدلة اثبات كافية وصالحة • يجب

أن يتم توثيق استراتيجية المراجعة التى يتم تطويرها أثناء تخطيط عملية المراجعة فى أوراق العمل ، وتساعد أوراق العمل على تسهيل فحص العمل المؤدى عند كل مستوى اشرافى •

وجدير بالبيان فان المراجع يجب أن يقوم بتوثيق فهمه لهيكل الرقابة الداخلية فى أوراق العمل ، وكما سبق الاشارة فان أوراق عمل المراجعة توفر وسيلة لتوثيق أدلة اثبات المراجعة التى تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة •

فى حين تتعلق معايير اعداد التقرير بمبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، الاتساق ، الافصاح الكافى وابداء الرأى • فى هذا الخصوص يجب أن تتضمن أوراق العمل على أدلة اثبات تتعلق بكل من تلك المعايير الاربعة المرتبطة باعداد تقرير المراجعة •

بوجه عام توجد ستة ارشادات عامة اشارت اليها معايير المراجعة ترتبط بتنظيم ومضمون أوراق المراجعة :

١ – يجب أن تحتوى أوراق المراجعة معلومات كافية تبين أن القوائم المالية التى تم مراجعتها تتفق مع سجلات العميل •

٢ – يجب أن تنظم هذه الاوراق بحيث تبين أن المهمة قد خططت بشكل مناسب ، وان عمل المساعدين تم الاشراف عليه ، طبقا للمعيار الاول من معايير العمل الميدانى •

٣ – يجب أن تبين هذه الاوراق أن نظام الرقابة الداخلية للعميل قد تم فحصه وتقييمه طبقا للمعيار الثانى من معايير العمل الميدانى •

٤ – يجب أن توضح أوراق المراجعة اجراءات المراجعة المتبعة والاختبارات المؤداه للحصول على أدلة اثبات كافية وصالحة وبما يحقق المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى •

٥ ـ يجب أن يكون هناك دليلا للاثبات على أن الامور الشاذة وغير العادية التى أفصحت عنها إجراءات امراجعة قد حلت وعولجت بشكل مناسب ٠

٦ ـ يجب أن توضح أوراق المراجعة أن الاستنتاجات التى انتهى اليها المراجع ، والمتعلقة بالجوانب الهامة لمهمة المراجعة (كالتزام العميل بنظم الرقابة الداخلية ، واتفاق القوائم المالية مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها مدعمة بنتائج المراجعة) ٠

أنواع أوراق العمل : Types of Working Papers

يتم اعداد كثير من أنواع أوراق العمل فى عملية المراجعة ، وتتضمن هذه الانواع مايلى :

١ ـ ميزان المراجعة المبدئى ٠
٢ ـ الجداول والتحليلات ٠
٣ ـ مذكرة المراجعة وتوثيق المعلومات المؤيدة ٠
٤ ـ قيود التسوية واعادة التبويب ٠

وقد يتم اعداد أوراق العمل يدويا أو من خلال استخدام برنامج حاسب الكترونى ٠

يوضح الشكل رقم (١ / ١٢) مثال على ورقة عمل للمراجعة تم انتاجها باستخدام حاسب الكترونى ٠

ميزان المراجعة المبدئى : Working Trial Balance

يوضح الشكل رقم (١ / ١٢) ميزان مراجعة مبدئى لاحد المنشآت ، تجدر الاشارة الى أن الاعمدة تتضمن عدة أنواع من الارصدة على النحو التالى أرصدة حساب الاستاذ للعميل والارصدة النهائية عند نهاية كل من السنة الحالية والسنة السابقة ، هناك أعمدة أخرى أيضا للتسويات واعادة التبويب ٠ تمثل الحسابات المذكورة فى ميزان المراجعة اما حسابات فردية مثل الاستثمارات المالية والمخزون أو مجموعات من الحسابات مثل النقدية والمدينين ٠

شكل ١/١٢[٥٨]

ورقة عمل خزينة

شركة ____________ رقم ____________

ميزان مراجعة مبدئي ـ الميزانية اعداد ٠٠٠٠٠ بتاريخ ٠٠/٠٠/٠٠

٣١ ديسمبر ١٩٩٢ مراجعة ٠٠٠٠ بتاريخ ٠٠/٠٠/٠٠

رقم الدليل	رقم الحساب	اسم الحساب	رصيد نهائي ٩١/١٢/٣١	رصيد الاستاذ ٩٢/١٢/٣١	رقم التسوية	تسويات حساب مدين (دائن)	رصيد معدل ٩٢/١٢/٣١	رقم التسوية	اعادة التبويب مدين (دائن)	رصيد نهائي في ٩٢/١٢/٣١
		الاصول								
		متداولة								
أ		النقدية	٣٩٢ر٠٠٠	٤٢٧ر٠٠٠	(أ)	٥٠ر٠٠٠	٤٧٧ر٠٠٠			٤٧٧ر٠٠٠
ب	١٥٠	استثمارات مالية	٥٢ر٠٠٠	٦٢ر٠٠٠			٦٢ر٠٠٠			٦٢ر٠٠٠
جـ		مدينين (بالصافي)	١ر٦٠١ر٤٠٠	١ر٧١٥ر٠٠٠	(أ)	(٥٠٠٠٠)	١ر٦٦٥ر٠٠٠			١ر٦٧٥ر٠٠٠
د	١٧٠	مخزون	٢ر٥٤٢ر٥٠٠	٢ر٨١٠ر٠٠٠	(٢)	١٣٣ر٠٠٠	٢ر٩٤٣ر٢٠٠	أ	١٠ر٠٠٠	٢ر٩٤٣ر٢٠٠
هـ		مصروفات مدفوعة مقدما	٢٤ر٩٠٠	١٩ر٥٠٠			١٩ر٥٠٠			١٩ر٥٠٠
		اجمالي الاصول	٤ر٦١٣ر٠٠٠	٥ر٠٣٣ر٩٠٠		١٣٣ر٠٠٠	٥ر١٦٦ر٩٠٠		١٠ر٠٠٠	٥ر١٧٦ر٩٠٠
ب	٢٤٠	استثمارات طويلة الاجل		١٩٠ر٠٠٠			١٩٠ر٠٠٠			١٩٠ر٠٠٠
		العقارات والاراضي والمعدات (بالصافي)	٣ر١٤٦ر٥٠٠	٣ر٣١٠ر٩٠٠			٣ر٣١٠ر٩٠٠			٣ر٣١٠ر٩٠٠
		اجمالي	٧ر٧٥٩ر٥٠٠	٨ر٥٣٤ر٨٠٠		١٣٣ر٠٠٠	٨ر٦٦٢ر٨٠٠		١٠ر٠٠٠	٨ر٦٧٧ر٨٠٠

		الخصوم وحقوق الملكية								
م	٤٠٠	أوراق دفع	٧٥٠ر٠٠٠	٨٢٥ر٠٠٠			٨٢٥ر٠٠٠			٨٢٥ر٠٠٠
ن	٤١٠	دائنون	٢ر١٥٠ر٤٠٠	٢ر٤٣٠ر٠٠٠	(٢)	(١٣٣ر٠٠٠)	٢ر٤٧٣ر٣٠٠	(أ)	(١٠ر٠٠٠)	٢ر٤٨٣ر٣٠٠
و	٤٢٠	مصروفات مستحقة	٢١٠ر٦٠٠	١٨٩ر٠٠٠			١٨٩ر٠٠٠			١٨٩ر٠٠٠
ب	٤٣٠	التزامات ضرائب الدخل	١٥٠ر٠٠٠	١٧٠ر٠٠٠			١٧٠ر٠٠٠			١٧٠ر٠٠٠
		اجمالى الخصوم المتداولة	٣ر٢٦١ر٠٠٠	٣ر٥٢٤ر٣٠٠		(١٣٣ر٠٠٠)	٣ر٦٥٧ر٣٠٠		(١٠ر٠٠٠)	٣ر٦٦٧ر٣٠٠
ر	٥٠٠	مستندات	١ر٠٠٠ر٠٠٠	١ر٢٠٠ر٠٠٠			١ر٢٠٠ر٠٠٠			١ر٢٠٠ر٠٠٠
س	٦٠٠	اسهم عادية	٢ر٤٠٠ر٠٠٠	٢ر٤٠٠ر٠٠٠			٢ر٤٠٠ر٠٠٠			٢ر٤٠٠ر٠٠٠
ت	٧٠٠	أرباح محتجزة	١ر٠٩٨ر٥٠٠	١ر٤١٠ر٥٠٠			١ر٤١٠ر٥٠٠			١ر٤١٠ر٥٠٠
		اجمالـــى	٧ر٧٥٩ر٥٠٠	٨ر٥٣٤ر٨٠٠		(١٣٣ر٠٠٠)	٨ر٦٦٧ر٨٠٠	(١٠ر٠٠٠)	(١٠ر٠٠٠)	٨ر٦٧٧ر٨٠٠

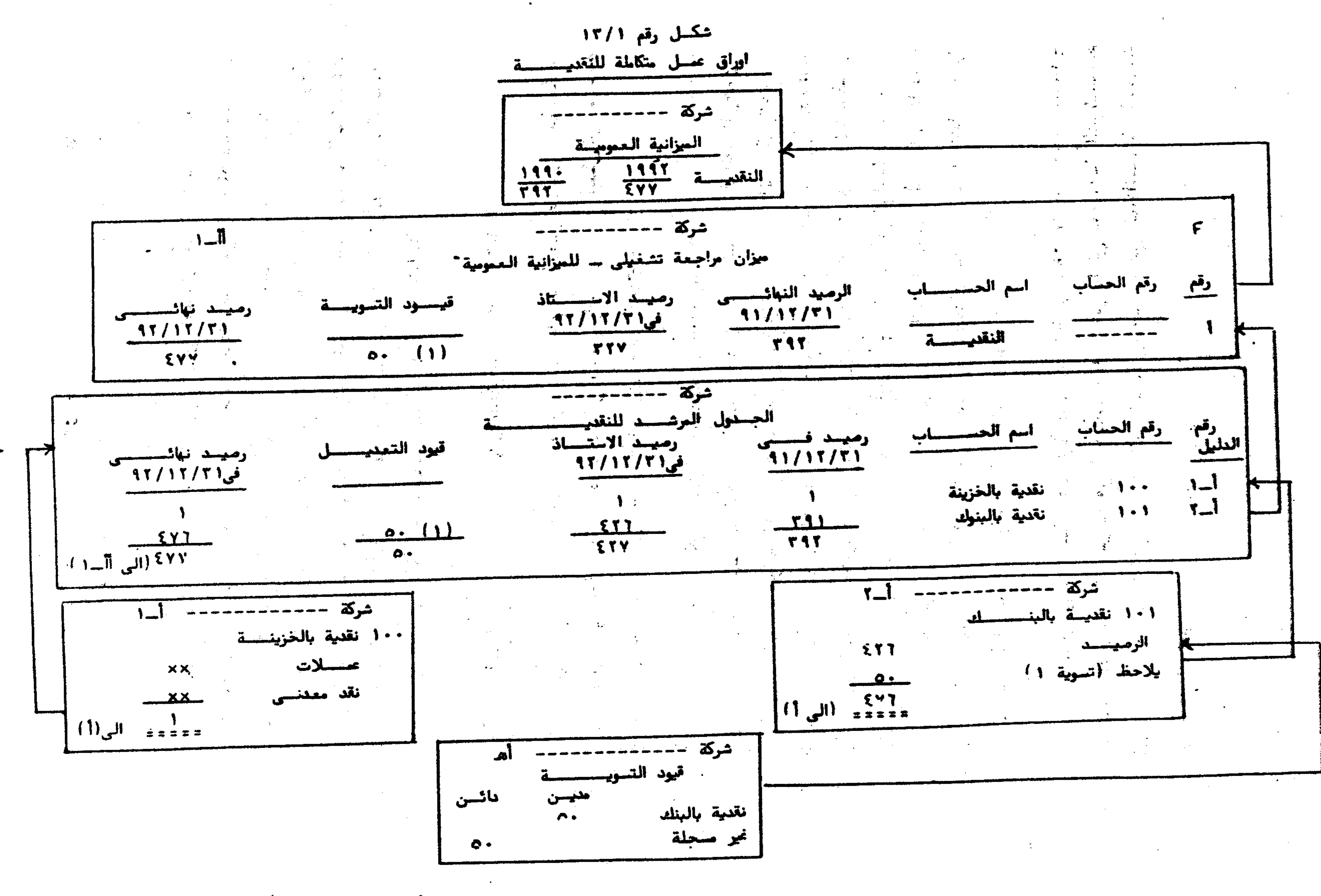
ويمكن اعداد ميزان المراجعة عن طريق العميل أو المراجع ، فعندما يتم اعداده عن طريق العميل فان المراجع يتحقق من ميزان المراجعة عن طريق الجمع الرأسي للاعمدة وتتبع أرصدة الحسابات حتى الاستاذ العام . يعتبر ميزان المراجعة ذو أهمية كبيرة أثناء أداء مهمة المراجعة . حيث يوفر الاساس الذي بناء عليه يتم الرقابة على أوراق العمل الفردية وتلخيص البيانات التي تم احصول عليها أثناء أداء مهمة المراجعة ، بالاضافة لذلك فهو يمثل رابطة الاتصال بين الاستاذ العام للعميل والقوائم المالية .

الجداول والتحليلات : Schedules and Analyses

في كثير من عمليات المراجعة يتم استخدام مصطلحي جداول وتحليلات بشكل مترادف ومتبادل . مع ذلك لاغراض الشرح والتفسير من الممكن أن يتم التمييز بين هذين النوعين من أنواع أوراق عمل المراجعة .

يوضح الجدول كورقة عمل A Working Paper Schedule تركيب الحسابات الفردية ومجموعات الحساب عند نقطة زمنية معينة . لذلك فان جدول الاستثمارات المالية يوضح الانواع المحددة من الاوراق المالية التي تكون الحساب الفردي عند تاريخ القوائم المالية . على النقيض من ذلك فان جدول المجموعة أيضا يحدد الجدول المرشد أو الرئيسي A Lead Schedule حيث يلخص بيانات أوراق العمل المتعلقة بنوع من أحد أنواع بنود القوائم المالية مثل النقدية ، المدينين وما الى ذلك . يتم تصوير الجدول المرشد أو القائد للنقدية في الشكل البياني رقم (١٣/١) ، يعتبر استخدام مثل تلك الجداول أمرا شائعا عند أداء عمليات مراجعة الشركات الكبيرة .

تحليل ورقة العمل A Working Paper Analysis حساب الاستاذ يوضح كافة التغيرات في الحساب أثناء الفترة التي تغطيها القوائم المالية . وقد يتم أداء تحليلات الحساب لاى حساب في الميزانية العمومية أو قائمة الدخل .



شكل رقم ١٣/١
اوراق عمل متكاملة للنقدية
شركة -----------
الميزانية العمومية
النقدية ١٩٩٢ ٤٧٧ ١٩٩٠ ٣٩٢
شركة ----------- أأـ١
ميزان مراجعة تشغيلي ـ للميزانية العمومية
رقم رقم الحساب اسم الحساب الرصيد النهائي ٩١/١٢/٣١ رصيد الاستاذ في ٩٢/١٢/٣١ قيود التسوية رصيد نهائي ٩٢/١٢/٣١
١ ------- النقدية ٣٩٢ ٤٢٧ (١) ٥٠ ٤٧٧
شركة -----------
الجدول المرشد للنقدية
رقم الدليل رقم الحساب اسم الحساب رصيد في ٩١/١٢/٣١ رصيد الاستاذ في ٩٢/١٢/٣١ قيود التعديل رصيد نهائي في ٩٢/١٢/٣١
أـ١ ١٠٠ نقدية بالخزينة ١ ١ ١
أـ٢ ١٠١ نقدية بالبنوك ٣٩١ ٤٢٦ ٥٠ (١) ٤٧٦
٣٩٢ ٤٢٧ ٥٠ ٤٧٧ (الى أأـ١)
شركة ----------- أـ١
١٠٠ نقدية بالخزينة
عملات ××
نقد معدني ××
١ الى (أ)
شركة ----------- أـ٢
١٠١ نقدية بالبنك
الرصيد ٤٢٦
يلاحظ (تسوية ١) ٥٠
٤٧٦ (الى أ)
شركة ----------- أهـ
قيود التسوية
مدين دائن
نقدية بالبنك ٥٠
غير مسجلة ٥٠

فى كثير من الحالات قد يتعلق تحليل وحيد بأكثر من حساب واحد، على سبيل المثال تحليل حسابات المدينين قد يتضمن أيضا ايرادات الفائدة المستحقة والفائدة المكتسبة كما يوضحه الشكل البيانى رقم (١٤/١) ٠

مذكرة عملية المراجعة والمعلومات المؤيدة :

Audit Memoranda and Corrobating Information

تشير مذكرة عملية المراجعة الى البيانات المكتوبة والمعدة عن طريق المراجع فى صورة وصفية ٠ قد تتضمن المذكرة التعليقات على أداء اجراءات المراجعة والاستنتاجات التى تم التوصل اليها فى ضوء العمل المؤدى ٠يتضمن توثيق المعلومات المؤيدة : (١) خلاصة محاضر اجتماعات مجلس الادارة ٠ (٢) الردود على المصادقات ٠ (٢) الايضاحات المكتوبة من الادارة والجهات الخارجية ، (٤) نسخ من العقود الهامة ٠

قيود التسوية واعادة التبويب : Adjusting and Reclassifying Entries

من المهم التمييز بين قيود التسوية وقيود اعادة التبويب ، حيث من المتوقع أن يقوم العميل باجراء القيود الاولى ، بينما يستهدف اجراء القيود الثانية فقط عن طريق المراجع فى أوراق العمل المرتبطة ٠ تمثل قيود التسوية Adjusting entries فى قيود تصحيحات أخطاء الحذف أو السهو أو الارتكاب للعميل بالاضافة الى التصحيحات الناتجة عن عدم فهم أو سوء الفهم المرتبط بمبادىء المحاسبة المتعارف عليها ٠ على النقيض من ذلك تتعلق قيود اعادة التبويب بالعرض السليم والصحيح لبنود القوائم المالية ٠

شكل ١/١٤

أوراق العمل المرتبطة بأوراق القبض وفوائدها

شركة ---------------------

أوراق القبض وفوائدها فى ١٩٩٢/١٢/٣١

اعدت بمعرفة ٠٠٠٠ بتاريخ ٠٠/٠٠/٠٠

روجعت بمعرفة ٠٠٠ بتاريخ ٠٠/٠٠/٠٠

مسحوب على	اعداد الورقة	استحقاقها	معدل الفائدة	قيمة الورقة	الرصيد فى ٩١/١٢/٣١	أوراق القبض: مدينة	أوراق القبض: دائنة	أوراق القبض: الرصيد فى ٩٢/١٢/٣١	الفائدة: استحقاق ٩١/١٢/٣١	الفائدة: مكتسبة ١٩٩١	الفائدة: محصلة ١٩٩٢	الفائدة: مستحقة ١٩٩٢	
شركة --------	٩١/٧/١	٩٢/٦/٣٠	١٠٪	٢٥٫٠٠٠	٢٥٫٠٠٠		٢٥٫٠٠٠	—	١٫٢٥٠×	١٫٢٥٠	∅		ج —
شركة --------	٩١/١١/١	٩٢/١٠/٣١	١٠٪	٣٠٫٠٠٠	٣٠٫٠٠٠		٣٠٫٠٠٠	—	٥٠٠×	٢٫٥٠٠	∅		ج —
شركة --------	٩٢/٤/١	٩٣/٣/٣١	١٢٪	٤٠٫٠٠٠	—	٤٠٫٠٠٠		٤٠٫٠٠٠		٣٫٦٠٠	∅	—	٣٫٦٠٠
شركة --------	٩٢/١٠/١	٩٣/٩/٣٠	١٢٪	٢٠٫٠٠٠	—	٢٠٫٠٠٠		٢٠٫٠٠٠		٦٠٠	∅	—	
					٥٥٫٠٠٠	٦٠٫٠٠٠	٥٥٫٠٠٠	٦٠٫٠٠٠	١٫٧٥٠	٧٫٩٥٠		٥٫٠٠٠	٢٠٠ر٤ت
					ف	ف	ف	ففـ الى ح	ف	ف		ف	ففـ الى ح

χ متفقة مع اوراق العمل بتاريخ ١٩٩١/١٢/٣١.

ن تم اجراء مصادقة عليها مع المسحوب عليه.

✓ تم فحص الورقة اثناء جــرد النقدية

ف تم التحقق من صحة تجميعها

ف ف تم التحقق من صحة تجميعها رأسيا وأفقيا .

ت تم تتبعها فى رصيد دفتر الأستاذ.

ح تم تتبع عملية التحصيل فى ايصال استلام النقديةوايصال الايداع بالبنك

ø تم التحقق من صحة العمليات المحاسبية.

لتحديد القيد المطلوب لاعادة التبويب ، يجب على المراجع أن يتحقق ويتأكد من تركيب وتكوين رصيد الحساب ، فعلى سبيل المثال يفترض أن رصيد حسابات المدينين يتضمن بعض الارصدة الدائنة المرتبطة بمقدمات من العملاء . فيمثل قيد اعادة التبويب فى حسابات مدينين (مدينة) ومقدمات العملاء كخصوم متداولة (دائنة) .

يجب أن يتم تلخيص قيود التسوية واعادة التبويب مع التفسيرات المتممة الملحقة فى قوائم منفصلة فى أوراق . قائمة قيود التسوية عادة مايتم عنونتها قيود التسوية المقترحة Proposed adjusting entries حيث يكون هناك مزيد من الجدل والمفاوضات التى تدور بين المراجع والعميل بخصوص التعديلات المقترحة . يجب أن يشرح المراجع القيود للعميل عندما يكون ذلك ضروريا ، الا أنه لا يقوم باجرائها ، حيث أن قيام المراجع بذلك قد يجعله فنيا محاسبا للشركة بدلا من كونه مراجعا حياديا .

يجب أن تتعلق قيود التسوية واعادة التبويب فقط بالبنود التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية سواء على المستوى الفردى أو الجماعى . يجب أن يتم ايضاح كل قيد فى أوراق العمل : (١) جدول أو تحليل الحساب ، (٢) ميزان المراجعة المبدئى ، (٣) ملخص قيود التعديل أو اعادة التبويب و (٤) الجداول المرشدة : لتسهيل عملية التحديد قد يتم اعطاء أرقام لقيود التسوية بينما يتم اعطاء رموز الى قيود اعادة التبويب .

اعداد أوراق العمل : Preparing Working Papers

هناك عدة أساليب أساسية تستخدم بشكل واسع الانتشار عند اعداد أوراق العمل . حيث تتعلق تلك الاساليب بميكانيكية اعداد أوراق العمل ، وبوجه عام تتضمن النقاط الرئيسية التالية :

أ ـ معلومات التعريف : Heading

حيث تشتمل كل ورقة عمل على اسم العميل ، الاسم الوصفي الذي يحدد محتوى ومضمون ورقة العمل على سبيل المثال مذكرة تسوية البنك بالاضافة الى تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التى تغطيها عملية المراجعة .

أرقام الدليل أو الفهرسة : Index Numbers

يتم اعطاء رقم كودى لكل ورقة عمل على سبيل المثال أـ١ ، ب ـ٢ وما الى ذلك ، وذلك لمساعدة المراجع على استخدام أوراق المراجعة بكفاءة .

علامات المراجعة : Tick Marks

وهى عبارة عن رموز يستخدمها المراجع لتوفير دليل على الشرح التوصيفى فى أى مكان فى أوراق العمل . كل علامة أو رمز يجب أن تصحب بشرح لطبيعة ونطاق العمل الذى تم تأديته ، فعلامات المراجعة ليست الا رموزا توضع على أوراق المراجعة لتفسير اجراءات جمع أدلة اثبات المراجعة ، وقد تستخدم بعض الشركات علامات مراجعة معينة بشكل موحد خلال كافة اجراءات المراجعة وبواسطة كافة العاملين بها ، كعلاقات تدل على الجمع والجمع الافقى والفحص المستندى ... الخ) ، فى حين أن بعض الشركات لا تستخدم هذه السياسة ، ومن ثم فان عليها ـ فى هذه الحالة أن تكتب المفتاح (الذى يفسر علامات المراجعة) فى كل ورقة مراجعة ، كى تبين المقصود بعلامات المراجعة المستخدمة للمراجعين .

التوقيع والتواريخ : Signature and Dates

يجب أن يتم ذكر الاحرف الاولى لكل من معدى ومراجعى أوراق العمل وتواريخ ذلك . تحدد التوقيعات المسئولية عن العمل المؤدى وعملية الفحص أو المراجعة .

يتم شرح كل أسلوب من الاساليب الاساسية فى شكل (١٥/١) .

ملفات أوراق عمل المراجعة : Working Paper Files

يمكن تصنيف أوراق العمل بصفة عامة الى نوعين هما ملف دائم ، وملف جارى ، حيث يتضمن الملف الدائم Permanent file خلفية عن المنشأة فضلا عن البيانات الاخرى التى يتوقع أن تكون لها فائدة مستمرة للمراجع عند اجراء أى فحص أو مراجعة تالية مستقبلة ، أما الملف الجارى Current file فانه يتضمن عادة المعلومات المؤيدة المتعلقة فقط بالسنة الحالية موضع برنامج المراجعة أو الفحص القائم ٠

الملف الدائم : Permanent File

يخدم الملف الدائم عدة أغراض ، حيث يتضمن أساسا بيانات تاريخية معينة عن الشركة التى يستفيد منها المراجع المستمر فى مراجعة شركة العميل من سنة لاخرى ، والتى تعطى المراجع الجديد فكرة مبدئية عن تلك الشركة، كما أنه عندما يحل مراجع محل آخر فى أداء المهمة فان هذا الملف الدائم يساعد المراجع اللاحق فى تخطيط المهمة ، وأخيرا فان معظم سجلات هذا الملف الدائم لا تتغير ــ أو قد تتطب تغييرا أو تحديثا طفيفا من سنة الى أخرى ، ومن ثم فان وضع هذه الاوراق فى مكان واحد يسهل الرجوع اليه مما يخفض من ضرورة نسخ معلومات مكررة (لكنها ضرورية) سنة بعد أخرى ٠

وينشئ المراجع هذا الملف الدائم للعميل عند أول مهمة مراجعة له ، وفى كل سنة يتم اضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره ، وبصفة عامة فان محتويات ذلك الملف تشمل مايلى :

- عقد تأسيس الشركة ٠
- اللوائح الداخلية ٠
- الخرائط التنظيمية والبيانات الاخرى المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية، كنماذج الاستقصاء ، ووصف النظم الاخرى التى تهم المراجع ، والملاحظات المتعقة بنقاط الضعف والقوة بهذه النظم واجراءات الادارة التى اتخذت لتلاشى نقاط الضعف ٠

- الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة كشروط القروض والسندات وترتيبات اصدار الاسهم ٠

- العقود مع مسئولى الشركة - كرئيس مجلس الادارة - فضلا عن الاتفاقات والعقود الاخرى العامة ، كعقود الايجار طويلة الاجل ، وحقوق اصدار وبيع الاسهم ، وخطط المكافآت ، والعقود مع العملاء والموردين والتى مازالت هامة وجوهرية ٠

- تحليلات أهم حسابات الميزانية والتى لها أهمية مستمرة ، كاسهم رأس المال ، والفائض المحتجز ، والديون طويلة الاجل ، والالات والمعدات والاصول غير الملموسة ، حيث توفر تلك التحليلات معلومات هامة عن تاريخ المنشأة ، والتى يمكن أن تستخدم عند تخطيط أى مهمة تالية ، ومما لا شك فيه فان تلك التحليلات سوف يتطلب الامر تحديثها سنويا حتى تظل معلومات جارية ٠

- ملخصات محاضر اجتماعات مجلس الادارة ، والتى تخدم كدليل اثبات دائم على آن عمليات العميل الهامة قد تم الموافقة عليها من قبل مجلس الادارة٠

- تقدير الوقت اللازم لمراجعة اجماليات القوائم المالية ، وتتمثل أهمية تلك التقديرات فى أنها تساعد على جدولة المهمة ، فضلا عن رقابة مدى الانجاز الذى تم ٠

الملف الجارى : Current File

ويشمل هذا الملف وصف الاجراءات المؤداة لمراجعة نظم المحاسبة الفرعية وأرصدة الحسابات للسنة الحالية ، بالاضافة الى تسويات المراجعة لتلك الحسابات ، ولاشك فان وضع مثل هذه الاوراق للمراجعة بالملف الجارى يساعد على الاحتفاظ بأدلة الاثبات مكتوبة ومضمونة فى مستندات يمكن الرجوع اليها عند الضرورة ٠

وبغرض تسهيل مهمة الفحص والتحليل فان كل مجموعة من أوراق العمل يجب أن تعامل كوحدة وأن تبين أرصدة حسابات الاستاذ ، قيود التبويب والتسوية الموصى بها ، أهداف المراجعة المتعلقة بموضوع المراجعة ، النظم والارصدة الواجب مراجعتها والعينات المختارة ، أدلة الاثبات التى جمعت لتأييد أو رفض المزاعم التى اختبرت ، الاستنتاجات التى تم التوصل اليها •

ونظرا لنظام القيد المزدوج المتبع فى التسجيل ، فان حسابات القوائم المالية تكون ذات علاقات متداخلة ، وبالتالى فان الخطأ فى أحد الحسابات سيترتب عليه خطأ مقابلا فى حساب آخر ، ولهذا فان كل مجموعة من أوراق العمل ومايتعلق بها من استنتاجات يجب أن ترتبط بالمجموعات الاخرى التى تتداخل معها فى العلاقات ، وذلك لتمكين الفاحص من تحديد العناية المناسبة الواجب اعطائها لتلك المعلومات ذات العلاقة المتداخلة •

وعادة مايتم تبويب ملف أوراق المراجعة الجارى على أساس مايلى :

١ — ميزان المراجعة المبدئى : والذى يتضمن أرصدة حسابات القوائم المالية قبل التسويات •

٢ — قيود التسويات :

وهى عبارة عن تلك القيود التى تضمن تطابق واتفاق القوائم المالية للعميل مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها •

٣ — قيود اعادة التبويب :

يتم اجراء تلك القيود على أوراق المراجعة والقوائم المالية ، حيث أنها لا تؤثر على الدخل ، الا أنها هامة لتحقيق الافصاح المناسب بالقوائم المالية •

اجزاء القوائم الماليــة : Financial Statement Segments

حيث يوجد لكل قسم أو جزء من القوائم المالية مجموعةأوراق المراجعة الخاصة به ، والتى توضح أدلة الاثبات التى تم جمعها والاستنتاجات التى تـم التوصل اليها ، وتتضمن كل مجموعة من أوراق المراجعة مايلى :

- جدول رئيسى يوضح المعلومات المرتبطة بأرصدة الحساب قبـــل التسويات ، كما يبين الرصيد النهائى للحساب والذى يجب ربطه مباشرة بميزان المراجعة المبدئى .

- جداول مساعدة تبين أدلة الاثبات والاستنتاجات التى تم الوصـــول اليها والمرتبطة بأرصدة الحسابات .

ويتضـــمن الملف الجارى قسما عاما يتضمن برنامج المراجعـــة ، خطاب اقرار الادارة والمصادقات بأنواعها المختلفة ومستندات أدلة الاثبات الاخرى .

بوجه عام تعرض المعلومات المالية التى تم مراجعتها ، والمرتبطـــة بأرصدة الحسابات بأحد الاشكال والصيغ التالية لاوراق المراجعة :

أ - الشكل التحليلى : Analysis Format

ويستخدم عندما يكون المراجع فى حاجة لكافة التفاصيل المتعلقة بعناصر المعادلة الاربعة ، رصيد أول الفترة والاضافات والخصومات ورصيد آخرالفترة ، ويتعلق ذلك باستخدام أوراق مراجعة تحليلية لاوراق القبض أو الدفع أو الايرادات المستحقة والمصروفات المقدمة وحسابات الموجودات والمعدات ومجمـع الاستهـلاك وأسهم رأس المال والفائض المحتجز .

ب - الشكل المختصر : Summary Format

وعادة مايستخدم عندما يقرر المراجع أن تفاصيل رصيد آخـــرالمـــدة للحسابات أكثر أهمية من العناصر المرتبطة بالتفاصيل التى أدت الى هـــذا الرصيد ، يستخدم عادة الشكل المختصر لاوراق المراجعة فى الارصدة النقديـــة وحسابات المدينين والدائنين وحسابات الايرادات والمصروفات .

فحص أوراق العمل : Reviewing Working Papers

هناك مستويات متعددة فى عملية مراجعة أوراق محل المراجعة داخل مكتب المحاسبة القانونى ، مستوى الفحص الاول يتم أداوءه عن طريق المشرف على معدى أوراق العمل على سبيل المثال المراجع الرئيسى أو المدير • يحدث هذا الفحص عندما يتم اتمام العمل على قطاع محدد من عملية المراجعة ، يهتم الفاحص بشكل رئيسى بالعمل الموءدى ، دليل الاثبات الذى تم الحصول عليه ، والحكم الذى تم ممارسته والنتائج التى توصل اليها معد أوراق عمل المراجعة •

هناك عمليات فحص ومراجعة أخرى ، يتم اجرائها على أوراق العمل ، عندما يتم اتمام كافة مراحل العمل الميدانى • وعادة مايتم شرح وتفسير هذه العمليات عندما يتم تقييم نتائج عملية المراجعة •

ملكية أوراق المراجعة وحيازتها : Ownership and Custody of Working Papers

تعد أوراق المراجعة ملكا للمراجع أو بالاحرى تخص الشركةالتى يعمل بها المراجع ، مع هذا يخضع حق ملكية شركة المراجعة لتلك الاوراق عادة لقيود واعتبارات آداب وسلوك المهنة ، فعندما تكون هذه الاوراق مطلوبة كجزء مكمل لسجلات العميل فان المراجع يجب عليه - طبقا للقاعدة ٥١ من دليل قواعد وآداب المهنة أن يوفر نسخا من هذه الاوراق للعميل ، كما أن معايير المراجعة قد حذرت من جهة أخرى - من أن تحل أوراق المراجعة محل سجلات العميل ، أكثر من هذا فان القاعدة رقم ٣٠١ من دليل قواعد وآداب سلوك المهنة التى أصدرها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين قد ركزت على سرية تلك الاوراق والمحافظة عليها ، حيث قضت تلك القاعدة بضرورة عدم افصاح المراجع وافشاءه لاى معلومات سرية قد حصل عليها اثناء أداء مهمة المراجعة بدون موافقة العميل ، فيما عدا بعض الظروف التى أشارت اليها تلك القاعدة •

وحتى الان ليس هناك قواعد واضحة وصريحة تفيد مدى الاحتفاظ بأوراق المراجعة ، الا أنه لتقرير سياسة مناسبة للاحتفاظ بها فان المراجع يجب أن يكون حذرا بخصوص المتطلبات القانونية لحفظها كقوانين الفحص الضريبي ، والتى غالبا ما تتطلب الاحتفاظ بها ثلاثة أعوام فى معظم الحالات .كما تتطلب الارشادات العامة من المراجع أهمية الاحتفاظ بتلك الاوراق لفترة كافية لمقابلة احتياجات الشركة أو المكتب .

٧/١ مراجع الفصل الاول :

- AICPA Professional Standards:
  SAS 11 (AU 336), Using the Work of a Specialist.
  SAS 31 (AU 326), Evidential Matter.
  SAS 41 (AU 339), Working Papers.

- **Buchholz, David L., and Moraglio, Joseph F.:**
  "IRS Access to Auditors". Work Papers: The Supreme Court Decision", Journal of Accountancy (September 1984).

- **Blocher, Edward J., and Cooper, Jean C.:**
  "A Study of Auditors". Analytical Review Performance". Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring 1988).

- **Hadnot, B.L.:**
  "Audit Evidence - What Kind and How Much?" The CPA Journal (October 1979).

- **Holstrum, Gary L., and Mock, Theodore J.:**
  "Audit Judgment and Evidence Evaluation", Auditing: A Journal of Practice and Theory (Fall 1985).

- **Konrath, Larry F.:**
  Auditing Concepts and Applications: A Risk-Analysis Approach. West Pub. Co., N.Y., 1992.

- **Kell, Walter G., and William C. Boynton:**
  Modern Auditing. John Wiley and Sons Inc., N.Y., 1992.

- **Marchant, Garry:**
  "Analogical Reasoning and Hypothesis Generation in Auditing". TheAccounying Review (July 1989).

- **Mautz R.K., and Sharaf, Hussein A.:**
  THe Philosophy of Autiding. Sarasota, Fla: American Accounting Association, 1961, Chapter 5: "Evidence".

- **Moeckel, Cindy L., and Plumlee, R. David:**
  "Auditors' Confidence in Recognition of Audit Evidence". The Accounting Review (October 1989).

- **Schramm, Ronald:**
  "Reviewing Audit Workpapers". Journal of Accountancy (June 1981).

- **Taylor, Donald H., and G. William Glezen:**
  Auditing: Integrated Concepts and Procedures. John Wiley and Sons, Inc., 1991.

- **Whittington, Ray, Zulinski, Marilyn, and Ledwith, James W.:**
  "Completeness - The Elusive Assertion". Journal of Accountancy (August 1983).

الفصل الثانى

قبول التعاقد وتخطيط عملية المراجعة

Accepting the Engagement and Planning the Audit

يتناول هذا الفصل ثلاثة أجزاء رئيسية ، حيث يتضمن الجزء الاول تحديد وشرح مراحل عملية مراجعة القوائم المالية ، بينما يهتم الجزء الثانى بدراسة الخطوات المرتبطة باتمام المرحلة الاولى لعملية المراجعة الخاصة بقبول التعاقد مع العميل ، أما الجزء الثالث فهو يرتبط بدراسة خطوات مرحلة تخطيط عملية المراجعة ، حيث يلى ذلك التركيز على المكونين الاولين وهما الحصول على فهم كامل بأنشطة العميل وأداء اجراء الفحص التحليلى ٠

تأسيسا على ذلك فسوف يتم تخطيط هذا الفصل على النحو التالى :

٢/١ مراحل عملية مراجعة القوائم المالية ٠

٢/٢ الخطوات المرتبطة بقبول التعاقد ٠

٢/٣ غرض ومضمون خطاب التعاقد ٠

٢/٤ تعداد مكونات تخطيط عملية المراجعة ودراسة اجراءات الحصول على فهم بأنشطة العميل ٠

٢/٥ شرح دور اجراءات الفحص التحليلى فى تخطيط عملية المراجعة ٠

٢ / ١ مراحل عملية مراجعة القوائم المالية :

The Pases of a Financial Statement Audit

بوجه عام توجد أربعة مراحل رئيسية عند مراجعة القوائم المالية ، يمكن تحديدها عى النحو التالى :

١ ـ قبول التعاقد على أداء مهمة المراجعة .

٢ ـ تخطيط عملية المراجعة .

٣ ـ اجراء اختبارات عملية المراجعة .

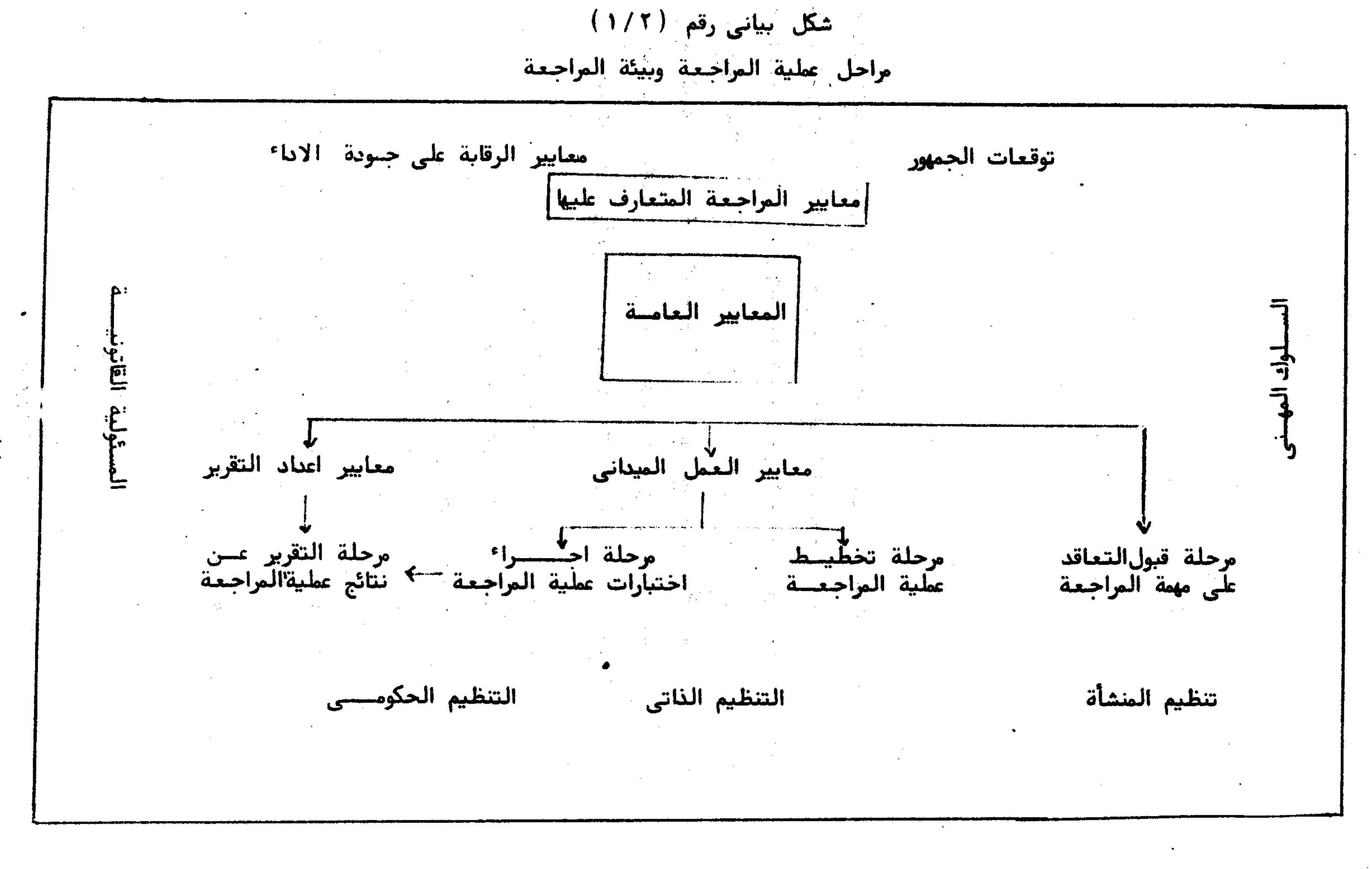
٤ ـ التقرير عن نتائج عملية المراجعة .

فى كل مرحلة يجب أن يكون المراجع ملما بالبيئة التى يتم فيها أداء عمليات المراجعة ، تتضمن العوامل البيئية أثر التنظيم ، توقعات الجمهور ، التعرض الى التقاضى والحاجة الى التوافق مع المعايير المهنية . يوضح الشكل البيانى رقم (٢ / ١) تصوير لنموذج العوامل البيئية مع تأكيد خاص على علاقة مبادىء المحاسبة المتعارف عليها لمراجعة عملية المراجعة الاربعة . وجدير بالبيان فان المعايير العامة تطبق لكل مرحلة فيما عدا مرحلة قبول التعاقد على أداء مهمة المراجعة . حيث يتم تطبيق نوعين من المعايير على كل مرحلة .

٧٢

شكل بيانى رقم (٢/١)

مراحل عملية المراجعة وبيئة المراجعة



١ ـ قبول التعاقد على أداء مهمة المراجعة :

Accepting the Audit Engagement

تتضمن المرحلة المبدئية والاولى لمراجعة القوائم المالية اتخاذ القرار الخاص بقبول أو رفض مهمة أداء عملية المراجعة لعميل جديد أو الاستمرار في عملية مراجعة عميل قائم . وقد أبرز الشكل البيانى رقم (٢/١) أن معايير المراجعة المتعارف عليها التى تطبق على تلك المرحلة تقتصر فقط على المعايير العامة . فى أغلب الحالات فان قرار قبول أو رفض عملية التعاقد على أداء مهمة المراجعة يتم اتخاذه قبل نهاية السنة المالية للعميل بحوالى من ستة شهور الى تسعة أشهر .

٢ ـ تخطيط عملية المراجعة : Planning the Audit

يتطلب أداء المرحلة الثانية لعملية المراجعة تطوير استراتيجية المراجعة من أجل أداء عملية المراجعة وتحديد نطاقها . تعتبر عملية التخطيط أمر حتمى وجوهرى لنجاح أداء مهمة المراجعة . يتضح من الشكل البيانى رقم (٢/١) أن كل من المعايير العامة ومعايير العمل الميدانى يمكن تطبيقهما فى تلك المرحلة . وعادة مايتم اجراء عملية تخطيط المراجعة خلال مدة تتراوح مابين ثلاثة الى ستة شهور قبل نهاية السنة المالية للعميل .

٣ ـ اجراء اختبارات عملية المراجعة : Performing Audit Tests

عادة ما يشار الى تلك المرحلة الثالثة أيضا باجراء العمل الميدانى Fieldwork حيث أن اختبارات المراجعة عادة مايتم اجرائها فى موقع شركة العميل ، يتمثل الهدف الرئيسى من تلك المرحلة فى الحصول على أدلة اثبات المراجعة المرتبطة بفعالية هيكل الرقابة الداخلية للعميل وعدالة القوائم المالية المرتبطة . وكما هو موضح فى شكل (٢/١) فان كل من المعايير العامة ومعايير العمل الميدانى يتم تطبيقها على تلك المرحلة ـ والتى تشكل الجزء الاكبر من عملية المراجعة . عادة مايتم اجراء اختبارات المراجعة فى وقت يتراوح مابين ثلاثة الى أربعة شهور قبل زمن يتراوح مابين شهر الى ثلاثة

شهور بعد انتهاء السنة المالية للعميل [١] .

٤ ـ التقرير عن نتائج عملية المراجعة : Reporting the Findings

تتمثل المرحلة الرابعة والاخيرة من مراحل مراجعة القوائم المالية في اعداد تقرير بنتائج عملية المراجعة . بوجه عام قد يكون تقرير المراجع نمطيا أو نموذجيا أو قد يكون هناك أحوال يحدث فيها الخروج عن ذلك التقرير النموذجي . وعادة مايتم اصدار تقرير المراجعة خلال فترة تتراوح مابين أسبوع وثلاثة أسابيع بعد اتمام العمل الميداني [٢] .

تأسيسا على ماتقدم يمكن تصوير الشكل رقم (٢/٢) الذى يوضح التتابع الزمنى للاحداث المختفة المرتبطة بعملية المراجعة ، بهدف المساعدة على تفهم علاقة هذه الاحداث ببعضها البعض ، كما سيتم شرحها فيما بعد .

---

(١) القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول اختبارات المراجعة يمكنه الرجوع الى :
ـ د. أمين السيد أحمد لطفى ، اجراءات واختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .

(٢) لمزيد من التفصيل حول التقرير النموذجى والاحوال التى يتم فيها الخروج عنه ، يمكن للقارئ أن يرجع الى :
ـ د. أمين السيّد أحمد لطفى ، معايير وارشادات اعداد تقرير المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

شكل رقم (٢/٢)

التتابع الزمنى لمهمة المراجعة

٦ـ٩ شهور	٣ـ٦ شهور	٣ـ٤ شهور	١ـ٣ أسابيع
قبل انتهاء السنة المالية للعميل	قبل نهاية السنة المالية للعميل	بعد نهاية السنة المالية للعميل	بعد اتمام العمل الميدانى
قبول التعاقد (١)	تخطيط عملية المراجعة (٢)	أداء اختبارات المراجعة (٣)	اعداد تقرير المراجعة (٤)

٢ / ٢ قبول التعاقد : Accepting the Engagement

جدير بالبيان توجد منافسة كبيرة فيما بين شركات ومكاتب المحاسبة القانونية على الحصول على العملاء ، حيث لا تقتصر تلك المنافسة على العملاء الجدد الذين يبحثون عن أداء مهمة المراجعة لاول مرة ، وانما أيضا تمتد لتشمل هؤلاء العملاء الذين يبحثون عن اجراء تغيير فى المراجعين ٠ بوجه عام يتغير المراجعين بسبب وجود مجموعة مختلفة من العوامل لعل أهمها : (١) الاندماج فيما بين الشركات ذات المراجعين الحياديين المختلفين ، (٢) الحاجة الى خدمات مهنية أشمل ، (٣) عدم الاقتناع بمكتب المحاسبة القانونى ، (٤) الرغبة فى تخفيض أتعاب أداء عملية المراجعة بالاضافة الى (٥) الاندماج فيما بين شركات ومكاسب المحاسبة القانونية ٠

لا يمكن أن يتم ارغام مراجع ما على اجراء عملية مراجعة مالية لاى وحدة اقتصادية ترغب فى التعاقد معه لاتمام تلك المهمة وعند قبول المراجع للتعاقد ، فانه يأخذ على عاتقه مسئوليات مهنية أمام الجمهور ، العميل والاعضاء الاخرين لمهنة المحاسبة والمراجعة القانونية ٠ حيث يجب على المراجع أن يعزز ويقوى من ثقة الجمهور فى المهنة عن طريق الاحتفاظ بالاستقلال والنزاهة والموضوعية ٠ يجب أن يتم تحقيق مصالح العميل بكفاءة وباهتمام مهنى ملائم هذا من ناحية ، أما الاخرى فبالنسبة للاعضاء الاخرين للمهنة يتعين أن يكون لدى المراجع مسئولية مرتبطة بالتقيد بمكانة واعتبارات المهنة وقدرتها على أداء خدمات لجمهور ٠ كذلك فان القرار الخاص بقبول عملية مراجعة جديدة أو الاستمرار فى علاقة مع عميل قائم يجب أن يتم توليتها اهتمام كبير٠

وقد تم عكس أهمية هذا القرار عند تضمين موضوع قبول واستمرار العملاء كأحد العناصر التسعة للرقابة على جودة أداء مكاتب ومنشآت المحاسبة والمراجعة القانونية ٠ ترتبط أيضا الاعتبارات الملائمة بقرار القبول بشكل مباشر مع قدرة المراجع على التوافق مع المتطلبات الخاصة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقواعد السلوك المهنية ٠ يحدد الشكل البيانى رقم (٢/٣) عدد الخطوات التى يمكن أن تؤخذ عن طريق شركات ومكاتب المحاسبة القانونية والتى تضمن قبولهم فقط عمليات التعاقدات التى يمكن اتمامها بالتوافق مع كافة المعايير المهنية التى يمكن تطبيقها ٠وسوف يتم مناقشة كل خطوة بعد ذلك ٠

شكل بيانى رقم (٢/٣)

الخطوات المتبعة فى قبول الارتباط بأداء مهمة المراجعة

تقييم نزاهة الادارة ← تحديد الظروف الخاصة والمخاطر غير العادية ← تقييم الكفاءة المرتبطة بأداء عملية المراجعة ← تقييم الاستقلال ← تحديد المقدرة على استخدام العناية الواجبة ← اعداد خطاب التعاقد

١ ـ تقييم نزاهة الادارة : Evaluating Integrity of Management

يتمثل الهدف الرئيسى من مراجعة القوائم المالية فى ابداء المراجع لرأيه عن القوائم المالية للادارة • تبعا لذلك فمن الاهمية بمكان أن يقوم المراجع بقبول التعاقد على أداء تلك المهمة فقط عندما يوجد ضمان معقول بأنه يمكن الثقة فى ادارة العميل • حيث عندما تنخفض نزاهة الادارة ، يكون هناك احتمال أكبر لوجود وحدوث أخطاء ومخالفات جوهرية فى العملية المحاسبية التى على أساسها يتم اعداد القوائم المالية • وهذا بدوره يؤدى لزيادة المخاطر الخاصة غير أن ابداء رأى غير متحفظ سوف يتم التعبير عنه عندما يتم تحريف القوائم المالية بشكل جوهرى •

فى حالة وجود عميل جديد يمكن للمراجع أن يحصل على المعلومات المرتبطة بنزاهة الادارة عن طريق الاتصال مع المراجع السالف ، اذا كان ذلك ممكنا ، مع القيام باستعلامات واستفسارات مع أطراف ثالثة • أما اذا كان الامر يتعلق بعميل قائم • فان خبرة المراجعة السابقة مع ادارة العميل سوف تؤخذ حتما فى الاعتبار •

الاتصال مع المراجع السابق : Communicate with the Predecessor Auditor

اذا كان الامر يتعلق بعميل تم مراجعة قوائمه المالية • فان التعرف على ادارة العميل عن طريق المراجع السابق يمكن اعتبارها معلومات جوهرية للمراجع اللاحق Successor auditor ، تستلزم نشرة معايير المراجعة رقم (٧) بعنوان الاتصال بين المراجعين السالفين واللاحقين ـ قسم ١١٥ فقرة (٢) Communication between predecessor and successor auditor أن يقوم المراجع اللاحق بأخذ عنصر المبادرة باجراء الاتصال ـ اما شفويا أو كتابة ـ مع المراجع السالف • يجب أن يتم اجراء الاتصال بعد الحصول على اذن أو تصريح من العميل • حيث يجب أن يطلب من العميل باعطاء تصريح للمراجع السابق بالرد بشكل كامل وفورى على استفسارات المراجع اللاحق •
ويعتبر مثل هذا التصريح أمر ضرورى بسبب أن قواعد سلوك المهنة تحظر على المراجع افشاء المعلومات السرية التى يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة بدون اذن أو تصريح من العميل •

عند الاتصال مع المراجع السابق يجب أن يقوم المراجع اللاحق باجراء استفسارات محددة ومعقولة بخصوص الامور التى قد تؤثر على قرار قبول التعاقد على أداء مهمة المراجعة - وهى على سبيل المثال :

- نزاهة واستقامة الادارة ٠
- عدم الاتفاق مع الادارة بخصوص المبادئ المحاسبية واجراءات المراجعة٠
- فهم المراجع السابق للاسباب المرتبطة بالتغير فى المراجعين ٠

وعادة مايتوقع أن يقوم المراجع السابق بالاستجابة لاستفسارات المراجع اللاحق عليه فورا وبالكامل بعد موافقة العميل ، فاذا لم يقم العميل باعطاء موافقته أو لم يقم المراجع السابق بالاستجابة بالكامل ، فان المراجع اللاحق يتعين عليه دراسة كافة هذه الامور عند تقريره ما اذا كان يقبل المهمة أم لا ٠ أما اذا كانت نتائج هذه الاتصالات سواء مع المراجع السابق أو الاطراف الثالثة أو مع العميل لم تؤدى لحدوث شك أو ريبة خطيرة فى نفس المراجع بخصوص أمانة وسمعة العميل ، من ثم ففى هذه الحالة فان المراجع سيصل الى قناعة بأن التعاقد على مهمة المراجعة مع العميل مقبولة ٠

القيام باجراء استفسارات مع أطراف ثالثة أخرى :

Make Inquiries of other Third Parties

يمكن الحصول أيضاً على معلومات بشأن استقامة ونزاهة الادارة عن طريق الاشخاص ذوى المعرفة على سبيل المثال المحامين ،المصرفيين ٠٠وغيرهم من الاشخاص المرتبطة ببيئة عمل الشركة والذين يجمعهم علاقات عمل مع العميل المرتقب ٠ فى بعض الحالات قد يتم عمل استفسارات للغرفة التجارية والتنظيمات المرتبطة ٠

مراجعة الخبرة السابقة مع العملاء القائمين :

Review Previous Experience with Existing Clients

قبل اتخاذ القرار الخاص بالاستمرار فى أداء مهمة المراجع مع العميل الحالى ، يجب على المراجع أن يقوم بدراسة الخبرة السابقة مع ادارة العميل ،

على سبيل المثال يجب أن يقوم المراجع بدراسة أى أخطاء أو مخالفات جوهرية بالاضافة لاى تصرفات غير قانونية تم اكتشافها مع خلال عمليات المراجعة السابقة • أثناء عملية المراجعة يقوم المراجع باجراء استفسارات للادارة بشأن بعض الامور مثل وجود التزامات عرضية ، استكمال كافة محاضراجتماعات مجلس الادارة والالتزام مع المتطلبات القانونية • لاشك أن مصداقية ردود الادارة لمثل تلك الاستفسارات فى عمليات المراجعة السابقة يجب أن يتم دراستها بعناية عند تقييم نزاهة واستقامة الادارة •

٢ ــ تحديد الظروف الخاصة والمخاطر غير العادية :

Identifying Special Circumstances Unusual Risks

تتضمن الامور المتعلقة بتلك الخطوة فى قبول التعاقد على أداء مهمة المراجعة تحديد مستخدمى القوائم المالية المراجعة المعنيين ، اجراء تقييم مبدئى للاستقرار القانونى والمالى للعميل المرتقب فضلا عن تقييم امكانية مراجعة المنشأة •

أ ــ تحديد المستخدمين المعنيين للقوائم المراجعة :

Identifying Intended Users of Audited Statements

بوجه عام قد تتغير المسئوليات القانونية للمراجع اعتمادا على المستخدمين المعنيين للقوائم المالية ، لذلك يجب أن يقوم المراجع بدراسة الوضع القانونى للعميل المرتقب ــ ما اذا كانت شركة خاصة أو عامة ، ما اذا كان مستفيد رئيسى أو أطراف ثالثة متوقعة أو يمكن توقعها • يجب أيضا أن يقوم المراجع بدراسة ما اذا كانت القوائم المالية محل المراجعة ستفى باحتياجات كافة المستخدمين المعنيين أو ما اذا كانت هناك أية تقارير خاصة ستكون مطلوبة أم لا •

ب ــ تقييم الاستقرار القانونى والمالى للعميل المرتقب :

Access Prospective Client Legal and Financial Stability

يجب أن يحاول المراجعون أن يحددوا ويرفضوا العملاء المرتقبين الذين يتعرضون لمخاطر مرتفعة فى رفع قضايا ضدهم ، وقد يتضمن ذلك

الشركات التى لديها عمليات أو منتجات رئيسية تكون خاضعة للفحص والتفتيش من قبل سلطات تنظيمية أو قد تتعرض لدعاوى قضائية جوهرية ، وقد تتضمن أيضا الشركات التى عرفت بأنها تعانى من عدم استقرار مالى على سبيل المثال الشركات التى ليس لديها مقدرة على الوفاء بالقروض أو الديون . تتمثل الاجراءات التى يمكن للمراجع أن يستخدمها فى تحديد مثل هذه الأمور الاستفسارات من الادارة ، مراجعة تقارير مكاتب الائتمان ، تحليل القوائم المالية السابقة .

تقييم امكانية مراجعة المنشأة :

Evaluate Entity's Auditability

قبل قبول التعاقد على أداء عملية المراجعة ، يجب أن يقوم المراجع بتقييم ما اذا كان هناك ظروف أخرى غير موجودة تطرح مشاكل وقضايا معينة ترتبط بمدى امكانية مراجعة العميل المرتقب . قد تتضمن مثل هذه الظروف غياب أو نقص السجلات المحاسبية الهامة ، تجاهل الادارة لمسئوليتها المرتبطة بالاحتفاظ بعناصر هيكل الرقابة الداخلية الكافية ، أو وجود قيود مفروضة عن طريق العميل المرتقب على أداء عملية المراجعة . فى مثل هذه الظروف فان التعاقد على أداء مهمة المراجعة يجب أن ترفض عن طريق المراجع أو يجب أن يكون هناك فهم واضح مع العميل للاثار المحتملة لمثل تلك الظروف على تقرير المراجع .

٣ - تقييم الصلاحية لاداء عملية المراجعة :

Assessing Competence to Perform Audit

ينص المعيار الاول من المعايير العامة على مايلى :

يجب أن يتم أداء عملية المراجعة عن طريق شخص (أو أشخاص) يتوافر لديه (أو لديهم) تدريب وتأهيل فنى كاف كمراجع (أو كمراجعين) .

لذلك فقبل الموافقة على التعاقد على أداء مهمة المراجع يجب على المراجعين تحديد ما اذا كان لديهم صلاحية مهنية لاتمام مهمة المراجعة بالتوافق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ٠

و هذا يتضمن بوجه عام تحديد أعضاء فريق العمل الرئيسيين لعملية المراجعة ، ودراسة الحاجة الى البحث عن مساعدين عن المستشارين والخبراء أثناء أداء عملية المراجعة ٠

تحديد فريق عمل المراجعة : Identifying the Audit Team

يعتبر تعيين وتخصيص الافراد على مهمة المراجعة أحد العناصر التسعة الهامة لعناصر الرقابة على جودة الاداء ، حيث يستهدف من هذا العنصر فى بيان أن التخصص الفنى ومستويات الخبرة فى فريق عملية المراجعة يضاهى المتطلبات الفنية التى يجب توافرها فى أعضاء مهمة المراجعة ٠ عند القيام بذلك التخصيص يجب أن يؤخذ فى الحسبان طبيعة ومدى نطاق عملية الاشراف المرتبطة ٠ بوجه عام كلما زادت مقدرة وخبرة الافراد القائمين على عملية المراجعة ، كلما قلت الحاجة الى الاشراف المباشر ٠

عادة مايتكون فريق العمل النمطى Typical audit team مما يأتي :

- **الشركاء : Partners**

وهم مسئولون بالتضامن عن كافة الاعمال المهنية التى يتم أداؤها عن طريق المكتب ٠ وقد يعهد بادارة المكتب لاحد الشركاء حيث يطلق عليه الشريك المدير Managing partner ، الا أنه عادة مايعهد بالادارة فى تلك الحاجة الى لجنة من الشركاء Partners Management Committee

ويعتبر الشركاء المسئولين النهائيين عن أداء مهمة المراجعة ، حيث يقومون باختيار موظفى المكتب وتدريبهم وتوجيههم بالاضافة الى وضع السياسات العامة للمكتب ، وبالتحديد يقوم هؤلاء الشركاء بالاتى :

- التوقيع على تقارير المراجعة .
- الفصل في المسائل الخلافية أو الهامة التي تنشأ أثناء عملية المراجعة .
- الاشراف على مندوبي المكتب ومتابعة أعمالهم ، عن طريق الاطلاع على برامج وأوراق عمل المراجعة والتأكد من اتمام جميع اجراءات المراجعة طبقا للاصول المهنية .
- الحصول على عملاء جدد وحضور جميع الاجتماعات الهامة مع العملاء .
- مناقشة تقارير المراجعة مع العملاء قبل الانتهاء من عملية المراجعة.
- تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء والقيام بعمليات الفحص لاغراض خاصة .
- تمثيل العملاء أمام الجهات المختلفة .

٢ - المديرون : Managers

يعتبر المديرون بمثابة حلقة الوصل بين الشركاء وبين باقي موظفي المكتب ، ويقوم المدير (أو المشرف) بالقيام بالتنسيق والاشراف على تنفيذ برنامج عملية المراجعة ، بعبارة أخرى يعتبر المدير مسئولا عن نطاق الفحص لعدة عمليات مراجعة في وقت واحد على النحو التالي :

- القيام بمعظم أعمال التخطيط والاشراف على عمليات المراجعة .
- دراسة أوراق عمل المراجعة .
- عمل التعديلات اللازمة في تقرير المراجعة .
- بحث المشكلات التي تنشأ عن عملية المراجعة مع كبار موظفي العميل .
- مناقشة التقرير ونتائج عملية المراجعة مع العميل .
- احالة الموضوعات الهامة الى الشركاء للبت فيها .

٣ ـ <u>المساعدون أو المندوبون الاول</u> : Seniors

يقوم هؤلاء المراجعون الاول بالاشراف على كل عملية مراجعة ، (١) ويعتبر هؤلاء المراجعون المسئولون عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية المراجعة ، بما فى ذلك اعداد برنامج المراجعة والاشراف على العمل الميدانى . (٢) يقوموا بتوزيع العمل على المندوبين الذين يعملون تحت امرتهم ومساعدتهم فى انجاز أعمالهم ، والقيام بفحص أوراق العمل التى قاموا بتحضيرها . (٣) القيام بالاجزاء المهمة من عملية المراجعة بأنفسهم مثل فحص محاضر جلسات مجلس الادارة ، وصحة الاسس المتبعة فى تقويم الاصول ، واعداد الاقرارات الضريبية الخاصة بالمنشأة وما الى ذلك . (٤) تقرير التعديلات التى يجب ادخالها على برنامج المراجعة اذا استدعت الظروف ذلك . (٥) اجراء المناقشات مع العميل خلال مسار عملية المراجعة ، حيث يكون المراجع الاول مسئولا مباشرا أمام الشريك أو المدير ، ويجب أن يبحث معهم جميع الامور الهامة المتعلقة بعملية المراجعة .

٤ ـ <u>المساعدون الثوانى والمساعدين تحت التمرين</u> :
Semi Seniors and Junior Staff Accountants

يقوم هؤلاء المساعدون الثوانى بانجاز عملية مراجعة او أجزاء كبيرة منها بأقل مستوى من الاشراف ، وقد يقومون بعمل المساعدين الاول فى بعض عمليات المراجعة الصغيرة . وهذا المستوى من المحاسبين قد لايوجد فى المكاتب الصغيرة . يجب أن يكون لدى هؤلاء المحاسبون المقدرة على ربط أجزاء عملية المراجعة بالهدف النهائى من تلك العملية .

أما المساعدون تحت التمرين أو حديثوا الخبرة فهم المحاسبون الذين يقومون بأداء العمل التفصيلى فى عملية المراجعة تحت اشراف المساعدين الاول . وكأمثلة على ذلك مايلى :

ـ المراجعة المستنذية للعمليات .

ـ مراجعة المجاميع والترحيلات ، وتحضير بعض الكشوف والتحليلات .

وتجدر الاشارة الى أن المراجع تحت التمرين يجب أن يبلغ عن الاخطاء أو المخالفات أو البنود غير العادية الى رئيسه وليس لاى شخص آخر .

وغنى عن البيان فان المستويات السابقة قد يتم اختزالها فى مكاتب المحاسبة القانونية الصغيرة الى شريك ، محاسب أول ، محاسبين تحت التمرين ، بالاضافة الى ذلك قد تكون الحدود الفاصلة بين واجبات كل مستوى من المستويات السابقة ليست دقيقة ، وقد يحدث فى كثير من الاحيان تداخل فى الواجبات الوظيفية بين مستوى وآخر .

بوجه عام يتعين تحديد الاعضاء الرئيسيين بفريق عملية المراجعة قبل قبول الارتباط بأداء مهمة المراجعة بغرض ضمان امكانية الحصول على فريق العمل الذى يتوافر لديه التأهيل العملى والعلمى والذى يمكن عن طريقه أداء العملية بكفاءة ، بالاضافة لذلك فعندما يقوم العميل المرتقب بدعوة المكتب بتقديم مشروع التعاقد ، فمن الشائع عمليا أن يتم تضمين ذلك المشروع خلاصة فريق العمل الرئيسيين المقترح . وهذا يتيح للعميل المرتقب أن يقوم بتقييم مدى الاعتماد على الافراد الذين سوف يتم تخصيصهم على مهمة المراجعة .

دراسة الحاجة الى الاسترشاد برأى المستشارين واستخدام الخبراء :

Consider Need for Consultation and the Use of Specialists

عند تحديد ما اذا كان يتم قبول مهمة المراجعة أم لا ، من الملائم للمراجع أن يقوم بدراسة استخدام المستشارين والخبرة لمساعدة فريق العمل فى أداء عملية المراجعة . فى الحقيقة فان عنصر الرقابة على الجودة المرتبط بالاسترشاد consultation ينص على وجوب أن تقوم مكاتب المحاسبة باختيار سياسات واجراءات من شأنها توفير ضمان معقول بأن المراجعين سوف يبحثون عن المساعدة - للمدى المطلوب - من أشخاص لديهم مستوى معرفة ، صلاحية وحكم مهنى ملائم ، فعلى سبيل المثال قد يقوم فريق العمل فى مكتب المحاسبة القانونى بالاسترشاد بخبير فى النظم الالكترونية لمساعدتهم فى التعامل مع قضايا العميل المرتبطة والتى قد تنشأ أثناء عملية المراجعة .

بالمثل قد تستلزم بعض الامور استخدام خبير أو متخصص specialist خارج منشأة أو مكتب المراجعة . حيث لا يتوقع أن يتوفر للمراجع خبرة

الشخص المتدرب و المتخصص والمؤهل للارتباط بمثل تلك الامور المتخصصة المتعلقة بمهنة أخرى ، وقد اعترفت نشرة معايير المراجعة رقم ١١ (قسم ٣٣٦ فقرة ٤) والتى صدرت بعنوان استخدام عمل خبير Using tht work of a specialist ـ بامكانية استخدام المراجع لعمل خبير للحصول على دليل اثبات صالح •

وطبقا لنشرة المراجعة رقم (١١) الصادرة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين يقصد باصطلاح خبير ـ أى شخص أو منشأة تمتلك مهارة أو معرفة خاصة فى حقل معين بخلاف المحاسبة والمراجعة ، ويمكن الاستعانة بخبراء بصفة متكررة أو لامور خاصة قد تنشأ خلال عملية المراجعة ، على سبيل المثال فقد يتم الاستعانة :

- بخبير اكتوارى (خبير فى رياضيات التأمين) لاحتساب التكلفة السنوية لانظمة المعاشات الخاصة بالشركات •
- بخبير مثمن لتقدير قيمة الاراضى والعقارات فى حالة البنوك العقارية التى تقوم باعطاء سلف بضمان تلك العقارات •
- بمهندس بترول لتقدير احتياطى البترول فى منطقة معينة •
- بمثمن لتقدير قيمة أحد الاعمال الفنية أو قيمة أحجار كريمة معينة •
- بخبير قانونى لتفسير بعض الاتفاقيات أو العقود أو أى مستندات قانونية أخرى •

وفيما يلى أهم المتطلبات التى نصت عليها هذه النشرة :

كفاءة ومهارات الخبير :

اذا قرر المراجع استخدام عمل خبير ، كدليل اثبات فى المراجعة ، فيجب عليه أن يقتنع بمهارات وكفاءة ذلك الخبير ، وذلك بأخذ مايلى فى الاعتبار :

- التأهيل المهنى للخبير ، أو الترخيص بمزاولته للمهنة ، أو عضويته فى هيئة مهنية مناسبة •

- خبرة وسمعة الخبير فى المجال الذى يسعى المراجع للحصول على دليل اثبات فيه ٠

حيـاد الخبير .

يجب أيضا على المراجع مراعاة مدى حياد الخبير ، وتزداد المخاطر الناجمة عن عدم حياد الخبير اذا كان :

- يعمل موظفا لدى المنشأة ٠
- أو يرتبط مع المنشأة بأية طريقة أخرى ، مثل اعتماده ماليا عليها أو استثماره أموالا لديها (أنظر الارشاد رقم ٣٤ ، الفقرتين ٤،٥) وبالتالى ، يجب على المراجع فى هذه الحالات ، (وبعد الاخذ فى الاعتبار العوامل المذكورة فى الفقرتين ٦ ، ٧ أعلاه) ، أن يكثف من اجراءاته المخططة ، أو قد يقرر استخدام عمل خبير آخر ٠

الاتصالات مع الخبير :

اذا قرر امراجع ، عند التخطيط للمراجعة ، أن يستخدم عمل خبير، فيجب عليه الاتصال به للتأكد على شروط التعاقد وكذلك لايضاح بعض الامور الاخرى مثل :

- أهداف ومجال عمل الخبير ٠
- اطار عام من بنود معينة يتوقع المراجع أن يغطيها تقرير الخبير ٠
- الاستخدام المستهدف لعمل الخبير ، بما فى ذلك امكانية اخطار طرف ثالث عن شخصية وحدود مهمته ٠
- مدى امكانية اطلاع الخبير على السجلات والملفات المناسبة ٠
- الكشف عن علاقة الخبير مع المنشأة ، ان وجدت ٠
- سرية معلومات العميل ٠
- معلومات عن الفروض والاساليب التى سيقوم الخبير باستخدامها ، ومدى اتفاقها مع تلك المستخدمة فى الفترة السابقة ،ان كان مناسبا ٠

- المستندات ، أو المعلومات الاضافية المطلوبة كدليل اثبات ٠

في أحوال معينة ، يحتاج المراجع الى دليل اثبات لرأى الخبير بعد انتهاء الخبير من عمله ، فعلى سبيل المثال قد يطلب المراجع رأى خبير اكتوارى عن كفاية مخصص مكافأة ترك الخدمة ، والذى يكون قد سبق تقديمه بمعرفة الخبير الاكتوارى للمنشأة ٠ وبالتالى ، يجب على المراجع أن يتأكد من الاشارة الى تلك العلاقة ٠

تقييم عمل الخبير :

يجب على المراجع أن يسعى للحصول على تأكيد مناسب على أن عمل الخبير يشكل دليل اثبات ملائم يؤيد المعلومات المالية ، وذلك بأخذ مايلى في الاعتبار :

- مصادر البيانات المستخدمة ٠
- الفروض والاساليب المستخدمة ، ومدى تمشيها مع الفترة السابقة ، اذا كان ذلك مناسبا ٠
- نتائج عمل الخبير ، فى ضوء معرفة المراجع بأعمال المنشأة ، وكذلك فى ضوء نتائج اجراءات مراجعته ٠

كما يجب أيضا على المراجع أن يقتنع بأن مضمون ماتوصل اليه الخبير من نتائج قد انعكس بوضوح فى القوائم المالية ٠

يجب على المراجع أن يتبين ما اذا كان الخبير قد استخدم مصادر البيانات المناسبة لظروف الحال ٠ وفى هذا الصدد يجب أن تتضمن الاجراءات التى يقوم بها المراجع مايلى :

- الاستفسار عن كيفية اقتناع الخبير بكفاية البيانات وملاءمتها ، وامكانية الاعتماد عليها ٠
- القيام باجراءات مراجعة على البيانات المقدمة من المنشأة الى الخبير للتأكد من سلامتها ٠

- تقع مسئولية مدى وسلامة الفروض والاساليب المستخدمة وتطبيقها على عاتق الخبير ، حيث لا توجد لدى المراجع نفس الخبرة ، وبالتالى لا يمكنه الاعتراض على فروض وأساليب الخبير ، ومع ذلك يجب أن يكون لدى المراجع تفهما لهذه الفروض والاساليب لتحديد سلامتها ، بناء على معرفة المراجع بأعمال المنشأة وعلى نتائج اجراءات المراجعة التى قام بها •

- عموما فان القيام بالاجراءات السابقة ، من شأنه أن يوفر للمراجع تأكيدا مناسبا على أنه قد حصل على دليل اثبات ملائم لتعزيز المعلومات المالية •

فاذا لم يوفر عمل الخبير دليل اثبات يعزز المعلومات المالية ، يجب على المراجع أن يتبين حقيقة هذا الاختلاف بالمناقشة مع المختصين بالمنشأة ومع الخبير ، وقد يكون فى قيام المراجع بعمل اجراءات مراجعة اضافية ، بما فى ذلك امكان استخدام خبير آخر مما يساعده أيضا على حسم هذا الاختلاف•

واذا خلص المراجع ، بعد القيام بهذه الاجراءات الى أن :

- عمل الخبير لا يتفق مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية •
- أو أن عمل الخبير لا يكفى كدليل اثبات ملائم •

فيجب عليه التحفظ فى التقرير ، أو الامتناع عن ابداء الرأى أو ابداء رأى سلبى ،وذلك بحسب مايراه مناسبا •

الاشارة الى عمل الخبير فى تقرير المراجع :

يجب على المراجع ، فى حالة التحفظ فى تقريره عدم الاشارة الى عمل الخبير ، حيث قد يساء فهم الاشارة على أنها تحفظ فى رأى المراجع أو تقسيم للمسئولية ، وكلا الامرين غير مقصود •

• واذا رأى المراجع ، كنتيجة لعمل الخبير ، التعبير عن رأيه بطريقة أخرى خلاف عدم التحفظ فى تقريره ، فقد يكون فى بعض الحالات ، من المفيد لقارىء التقرير أن يشرح المراجع طبيعة تحفظه ، ويشير أو يصف عمل الخبير (بما فى ذلك شخصيته ونطاق عمله) ، وفى هذه الحالات

يجب على المراجع أن يكون قد حصل على تصريح مسبق من الخبير عند اتصاله معه قبل الاشارة الى عمل الخبير فى تقريره ٠

٤ ـ تقييم الاستقلال :

ينص المعيار الثانى من معايير المراجعة العامة المتعارف عليها على مايلى :

فى كافة الامور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة ، يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكرى وعقلى حيادى ومستقل ٠

بالاضافة لذلك يعتبر استقلال وحياد المراجع أمرا مطلوبا واشترطته القاعدة رقم ١٠١ من قواعد السلوك المهنى الصادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فضلا عن أنه يعد أحد العناصر التسعة للرقابة على جودة أداء عملية المراجعة ٠ علاوة على ذلك فاذا ماكان مطلوبا من العميل المرتقب أن يقوم باستيفاء القوائم المالية المراجعة بالتوافق مع ما تتطلبه هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية ، فان المراجع يتعين عليه التوافق مع متطلبات الهيئة المتعلقة بالاستقلال والحياد ٠

لذلك فقبل أن تتم الموافقة على عميل المراجعة الجديد ، فان منشأة المراجعة يجب أن تقوم بتقييم ما اذا كان هناك أية ظروف من شأنها اضعاف حياد المراجع تجاه العميل ٠ فاذا تم التوصل الى أن متطلبات الاستقلال لايمكن الوفاء بها ، يجب أن يتم رفض التعاقد على أداء المهمة أو يجب أن يتم ابلاغ العميل المرتقب على أن المنشأة أو المكتب سوف يتعين عليها الامتناع عن اصدار أو ابداء الرأى فى القوائم المالية ، بالاضافة لذلك يجب أن تحدد المنشأة أو المكتب أن قبول العميل سوف لا يترتب عليه أى خلاف أو منازعات فى المصالح مع العملاء الاخرين ٠

٥ ـ تحديد المقدرة على استخدام العناية الواجبة :

Determining Ability to Use due Care

ينص المعيار الثالث من المعايير العامة المتعارف عليها على مايأتى :

يجب أن يتم بذل العناية المهنية الواجبة عند أداء المراجـــــع لعملية المراجعة وعند اعداد التقرير ٠

أيضا يعتبر بذل العناية الواجبة عند أداء كافة الخدمات المهنية أمـــرا مطلوبا عن طريق القاعدة رقم ٢٠١ من قواعد السلوك المهنى الصادرة عـــــن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، لذلك يجب أن يتم رفـــض الارتباط بأداء مهمة المراجعة اذا لم يتم بذل أو ممارسة العناية المهنيـــة الواجبة فى أداء عملية المراجعة ٠ ويتضمن ذلك بالطبع متطلبات المراجعـــة الهامة عند كل مستوى اشرافى سواء على العمل المؤدى والقرارات أو الاحكـــام التى يتم اتخاذها عن طريق هؤلاء الذين يساعدون فى أداء مهمةالمراجعـــة ٠ يمكن القول بأن هناك عاملين هامين فى تحديد المقدرة على استخـــدام العناية الواجبة هما توقيت تعيين المراجع بالاضافة الى الجدولة الزمنية للعمل الميدانى:

أ ـ تقييم توقيت التعيين : **Assess Timing of Appointment**

تجدر الاشارة الى أن المرحلة الاولى من مراحل عمليـــة المراجعـــة ـ وهى مرحلة قبول عملية المراجعة ـ تحدث نمطيا بين ستة الى تسعة أشهر قبل انتهاء السنة المالية للعميل ٠ وفى بعض الحالات قد يحدث قبول عمليـــة المراجعة تماما قبل أو حتى بعد اقفال السنة المالية للعميل ٠

تشير نشرة معايير المراجعة رقم (١) قسم ٣١٠ الى أن التبكير فـــى تعيين المراجع له مزايا عديدة بالنسبة للمراجعة وبالنسبة للعميل ٠ حـــيث أن التبكير فى التعيين يساعد المراجع على تخطيط عمله بحيث يمكن تنفيـــذه بسرعة وكفاءة ، كما يمكن للمراجع من تحديد مدى العمل الذى يمكن القيام به قبل تاريخ الميزانية ، ويعتبر ذلك مفيدا على وجه الخصوص بشأن تخطيـــط

عملية ملاحظة المراجع لجرد المخزون ، ولا شك أن قيام المراجع بجزء من العمل خلال السنة المالية مفيد للعميل لانه يمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بكفاية واتمامها فى وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية ،وأداء جزء من عملية المراجعة خلال السنة يسمح بالنظر فى بعض المشكلات المحاسبية التى تؤثر على القوائم المالية فى وقت مبكر وفى التعجيل بتعديل بعض الاجراءات المحاسبية التى يعتقد المراجع بامكان تحسينها .

على الرغم من أنه من المفضل أن يتم تعيين المراجع فى وقت مبكر الا أن ذلك لا يمنع من قبول المراجع عملية مراجعة قرب انتهاء السنة المالية أو بعدها ، وفى مثل هذه الحالات يجب على المراجع أن يتأكد ما اذا كانت الظروف ستسمح له القيام بعملية فحص كافية واصدار تقرير خال من التحفظات فاذا لم تسمح الظروف بذلك فيجب عليه أن يناقش مع العميل احتمال ضرورة اصدار رأى مفيد أو الامتناع عن ابداء الرأى ، وفى بعض الحالات فان القيود على عملية المراجعة فى مثل تلك الحالات يمكن اصلاحها وعلاجها ، فالقيام بالجرد الفعلى يمكن مثلا تأجيلها أو القياد بجرد فعلى آخر يستطيع المراجع حضوره وملاحظته .

ب ـ <u>دراسة الجدولة الزمنية للعمل الميداني</u> :

Consider the Scheduling of Fieldwork

عادة مايتم تبويب توقيت العمل الميدانى الى نوعين رئيسيين هما :

ـ <u>العمل الموقت أو المرحلي</u> : **Interim Work**

وهو يؤدى عادة خلال فترة من ثلاثة الى أربعة شهور قبل تاريخ الميزانية العمومية .

ـ <u>العمل فى نهاية السنة المالية</u> : **Year-End Work**

وذلك العمل يؤدى عادة خلال فترة زمنية تمتد من الفترة السابقة لتاريخ الميزانية العمومية حتى ثلاثة شهور تالية لتاريخ الميزانية العمومية .

يساعد أداء العمل الميدانى عند تواريخ مرحلية Interim dates مكتب المراجعة من توزيع عبء عمل المراجعة على مدار العام ، حيث يتم القيام بتنفيذ اجزاء كبيرة من عملية المراجعة خلال السنة المالية طبقا للممارسات العملية المقبولة ٠

قد لا يتم ترجمة الجدول الزمنى التفصيلى الخاص باتمام عملية المراجعة ماليا الا بعد أن يتم قبولها وبعد خطوات عديدة من أو الانتهاء من مرحلة تخطيط عملية المراجعة ٠ على الرغم من ذلك فان التأثير المحتمل لقبول عميل جديد على جدول العمل الزمنى الكامل والمقدرة على أداء خدمات العملاء القائمين يجب أن يتم دراسته قبل عملية القبول ٠

- **الموازنات الزمنية : Time Budgets**

غالبا مايتم اعداد الموازنة الزمنية لعملية المراجعة عند قبول عملية الارتباط كجزء من اعتبارات الجدولة الزمنية ٠ ويتضمن اعداد الموازنة الزمنية تقدير عدد ساعات العمل المطلوبة المتوقعة عند كل مستوى اشرافى (شريك ، مدير ، مراجع أول ، وما الى ذلك) لاتمام كل جزء من عملية المراجعة عند مستوى عناية واجبة ٠ تلك التقديرات الزمنية يمكن بعد ذلك ضربها فى معدلات أجر كل مستوى اشرافى واضافتها بعد ذلك مع التكاليف الاخرى المرتبطة للتوصل الى تقدير اجمالى التكاليف لعملية الارتباط ، تلك التقديرات يمكن استخدامها كأساس للمناقشات مع العميل المرتقب بشأن أتعاب عملية المراجعة ٠

اذا ماتم قبول عملية المراجعة سوف يتم اجراء مزيد من تفاصيل الموازنة الزمنية والجدولة الزمنية لعمل الميدانى كخطوات اضافية فى مرحلة التخطيط عند أدائها ٠ يجب أن يوافق الشريك فى مكتب المراجعة على الموازنة الزمنية المبدئية وأى تعديلات عليها ، بعد ذلك يتم الرقابة على ساعات العمل الفعلية فى كل مجال لعملية المراجعة ثم يتم مقارنتها مع المدرج بالموازنة كأداة مساعدة لاحكام تكاليف المراجعة الشاملة ٠

موظفي العميل : Client Personnel

• استخدام موظفى العميل يمكن أن يكون له تأثير جوهرى أيضا فى تخصيص فريق العمل والقيام بالجدولة الزمنية للعمل الميدانى وبالتبعية على تكاليف عملية المراجعة ، وجدير بالاشارة فان عمل المراجعين الداخليين يمكن أن يكون له أثر على عمل المراجع الخارجى الحيادى • هذا التأثير يمكن أن يمتد ليشمل ثلاثة أنواع من اجراءات المراجعة • الاجراءات الخاصة بالحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية ، اختبارات الالتزام بالرقابة الداخلية، واختبارات التحقق الاساسية ، بالاضافة لذلك يمكن استخدام بعض موظفى العميل فى أداء عديد من المهام من أمثلتها مايلى :

- اعداد أرصدة ميزان المراجعة المبدئى للاستاذ العام •
- مطابقة حسابات المراقبة مع حسابات الاستاذ الفرعية •
- تحديد أعمار حسابات المدينين •
- اعداد جداول اضافات الاصول الثابتة والتصرف فيها وما الى ذلك •

حتى يمكن للمراجع أن يفى بمعيار العناية الواجبة يتعين عليه حتما أن يقوم بالتخطيط لمراجعة واختبار كافة تلك الاعمال •

٣/٢ اعداد خطاب التعاقد : Preparing Engagement Letter

كخطوة أخيرة فى مرحلة قبول التعاقد على أداء مهمة المراجعة يعتبر من الممارسات المهنية الجيدة أن يتم التصديق على شروط كل عملية ارتباط فى خطاب يطلق عليه بخطاب التعاقد Engagement letter ، وهو يمثل اتفاق مبدئى مكتوب بين العميل والمراجع بخصوص المهمة الواجب ادائها والمسئوليات التى سيتحملها كل منهما ، ويصور الشكل رقم (٢/٤) نموذجا لخطاب التعاقد ، ويتضح منه تضمين المحاسب القانونى لاية معلومات يراها هامة بعملية المراجعة على سبيل المثال :

١ - طبيعة المهمة المطلوب ادائها (المراجعة ، الخدمات الضريبية، خدمات الاستشارات الادارية أو أى مزيج من تلك الخدمات) •

٢ - الفترة الزمنية موضع المهمة •

٣ ـ حدود المهمة المتعلقة بمسئوليات المحاسب القانونى بخصوص اكتشاف الاخطاء أو المخالفات .

٤ ـ فى حالة الخدمات بخلاف المراجعة فانه يجب أن يتضمن الخطاب عبارة تفيد أن المهمة يجب أن لا تؤول على أنها مراجعة .

٥ ـ الوقت الذى يستغرقه أداء المهمة ، وأتعاب تلك المهمة .

شكل رقم (٢/٤)

نموذج لخطاب التعاقد

د. أمين السيد أحمد لطفى وشركاه
محاسبون ومراجعون قانونيون

السيد/ رئيس مجلس ادارة شركة دهب
تحية طيبة وبعد ،،

هذا الخطاب يؤكد ماسبق من تفاهم بيننا بخصوص الترتيبات المرتبطة بمراجعة القوائم المالية لشركتكم فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٢ .

سوف يتم مراجعة الميزانية العمومية للشركة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٢ والقوائم المرتبطة بها من قوائم الدخل والفائض المحتجز وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ ، وسيتم الفحص طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، والذى من المتوقع أن يتضمن الاختبارات والاجراءات الضرورية للتعبير عن رأينا بخصوص اعداد هذه القوائم المالية طبقا للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها أن نقوم بتخطيط واجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول بأن القوائم المالية لم يتم تحريفها جوهريا ، ومع هذا فانه لكون الفحص يعتمد على اختبارات مختارة للسجلات المحاسبية ، فانه لا يكون هناك ضمان مطلق بأن كافة الاخطاء والمخالفات

سيتم اكتشافها ، مع هذا فان كافة الاخطاء والمخالفات التى تؤثر على القوائم المالية والتى سيفصح عنها فحصنا سوف تبلغ فورا لسيادتكم ، كما أن نتائج تحليلنا لنظام الرقابة الداخلية ، بما فى ذلك المعلومات المرتبطة بنقاط الضعف الجوهرية ، سوف نخبركم بها بخطاب مستقل بعد اتمام مهمة المراجعة.

وبناء على طلبكم فاننا سوف نؤدى خدمات بخلاف المراجعة ، وهى بالتحديد اعداد الاقرارات الضريبية فى الوقت المحدد لها .

وسوف تتحدد أتعابنا على أساس المعدلات العادية لمثل هذه الخدمات، كما أننا سنرسل لكم فاتورة هذه الاتعاب بعد اتمام هذه الخدمات ، على أن تدفع خلال ٣٠ يوما من تاريخ استلامكم لها . وسوف نخبركم بأية ظروف يمكن أن تؤثر بشكل جوهرى على تقديرنا المبدئى للاتعاب والذى يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، واننا نتوقع أن يبدأ عمل المراجعة التمهيدى فى أول سبتمبر، وسوف ينتهى عمل المراجعة النهائى فى ١٥ مارس ١٩٩٣ . كما أنكم سوف تتسلمون تقرير المراجعة والتقرير عن نظام الرقابة الداخلية فى موعد أقصاه ٣١ مارس ١٩٩٣ .

برجاء التوقيع على هذا الخطاب واعادة نسخة منه لنا اذا كان كل ماتقدم يتفق مع ماتم من نقاش وتفاهم بيننا ، ونحن فى انتظار أية استفسارات تعن لكم .

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام ،،

موافق : --------------

الاسم: --------------

التاريخ : / /

د. أمين السيد أحمد لطفى وشركاه

محاسبون قانونيون

وكما سبق شرحه يجب أن يتضمن خطاب التعاقد مساحة لابراز موافقة العميل ، ويجب أن يتم ارسال الخطاب من نسختين حيث يقوم بالتوقيع على نسخة ويرسلها للمراجع ٠

يمثل خطاب التعاقد-التعاقد القانونى فيما بين المراجع والعميل ويجب أن يتم تجديد ذلك الخطاب سنويا ٠ وجدير بالذكر يجب النص صراحة على طبيعة الخدمات التي سيتم تأديتها ومسئوليات المراجع بشأنها ، حيث يمكن لتلك الخطابات أن تساعد المراجع على تجنب التورط فى الخضوع الى التقاضى من الغير ٠

٢/٤ تخطيط عملية المراجعة : Planning the Audit

يعتبر التخطيط مرحلة جوهرية هامة فى كل ارتباط أو تعاقد لاداء مهمة المراجع ٠ ويجب أن يبدأ المراجع فى التخطيط لعملية المراجعة بمجرد الاتفاق عليها مع العميل ٠ وتتمثل أهداف تخطيط عملية المراجعة فى تحديد الاستراتيجية الشاملة للمراجعة ٠ ينص المعيار الاول من معاييرالعمل الميدانى المتعارف عليها على مايلى :

يجب أن يتم تخطيط مهمة المراجعة بشكل كافٍ ، كما يجب أن يتم الاشراف الدقيق والسليم على أعمال المساعدين ٠

تخطيط عملية المراجعة : Audit Planning

يتضمن تخطيط عملية المراجعة تحديد الاستراتيجية الشاملة أو خطة المباراة الخاصة بالاداء المتوقع ونطاق عملية المراجع ٠ يجب أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة باتجاه من نزعة الشك المهنية بخصوص بعض الامور المرتبطة بنزاهة واستقامة الادارة الاخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية ٠ تتباين درجة التخطيط المطلوبة فى عملية الارتباط تبعا لحجم وتعقيد منشأة العميل ومعرفة المراجع وخبرته بالعميل ٠ وبصفة عامة يتزايد المجهود المبذول فى تخطيط عملية المراجعة بالنسبة للعميل الجديد مقارنة بالعميل القائم أو المستمر ٠

يتضمن الاشراف توجيه المساعدين فى فريق المراجعة الذين يسهمون فى تحقيق أهداف عملية المراجعة ، وبيان تحقيق تلك لاهداف • يعتمد درجة الاشراف المطلوبة فى عملية المراجعة على كثير من العوامل أهمها درجة تأهيل الافراد الذين يقومون بأداء عملية المراجعة • لذلك فعند تخطيط عملية المراجعة يجب أن يتم وضع ضوابط للاشراف الدقيق والصحيح حيث ينبغي إعطاء مزيد من الاشراف على أعضاء فريق العمل الذين يتميزون بأنهم أقل خبرة •

الخطوات المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة :

يوضح شكل (٢/٥) الخطوات المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة ، ويتضح أن الخطوة الاولى والثانية سيتم مناقشتها فى باقى هذا الفصل ، أما الخطوة الثالثة والرابعة والخامسة فسوف يتم مناقشتها فى الفصل الثالث ، بينما يتم دراسة الخطوة السادسة فى الفصل الرابع •

الحصول على فهم بأنشطة وشئون العميل :

Obtaining Understanding of Clients Business and Industry

حتى يمكن للمراجع تخطيط عملية المراجعة بشكل كاف فانه يتعين عليه الحصول على معرفة كافية بأنشطة العميل بغرض فهم الاحداث والعمليات المالية والممارسات التى قد يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية • بوجه عام يحتاج المراجع الى الالمام بالنواحى التالية :

١ ــ نوع النشاط ، أنواع المنتجات والخدمات ، مواقع الشركة والخصائص التشغيلية للمنشأة مثل طرق الانتاج والتسويق •

٢ ــ نوع الصناعة ، وسياسيات وممارسات الصناعة الرئيسية ومدى تأثر الصناعة بالاحوال الاقتصادية والقرارات الحكومية والتغيرات التكنولوجية وآثار ذلك على عملية المراجعة •

٣ ــ وجود عمليات مالية لاطراف مرتبطة •

٤ ــ اللوائح والتعليمات الحكومية التى توءثر على المنشأة وصناعتها •

٥ ــ هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة •

٦ ــ طبيعة التقارير التى يتعين اعدادها للتنظيمات القانونية مثل هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية •

شكل (٥/٢)

الخطوات المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة

الحصول على فهم بأنشطة وصناعة العميل ← أداء الاجراءات التحليلية ← عمل أحكام مبدئية بخصوص مستويات الاهمية النسبية

دراسة مخاطر عملية المراجعة ← تحديد استراتيجيات عملية المراجعة الخاصة بالتأكيدات الجوهرية ← الحصول على فهم بهيكل الرقابة الداخلية للعميل

وقد أصدرت نشرة معايير المراجعة رقم (٢٢) قسم ٣١١ والتى تشير الى أن المراجع يجب أن يحصل على المستوى اللازم عن نشاط المشروع الذى يمكنه من تخطيط وأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وهذا المستوى من المعلومات يجب أن يمكنه من فهم الاحداث والعمليات والممارسات التى قد يكون لها فى رأيه تأثير محسوس على القوائم المالية ، حيث أن معرفة المراجع بنشاط المشروع يساعده على الاتى :

- تمييز نواحى عملية المراجعة التى قد تحتاج الى عناية خاصة .
- تقدير الظروف التى بموجبها يتم انتاج وتشغيل ودراسة وتجميع المعلومات المحاسبية داخل المنشأة .
- تقويم درجة معقولية التقديرات ، مثل تقويم المخزون والاستهلاك ومخصصات الديون المشكوك فيها ونسبة الاكتمال فى العقود طويلة الاجل .
- تقويم درجة معقولية البيانات المقدمة من الادارة .
- الحكم على مدى تناسب المبادىء المحاسبية المطبقة وكفاية الافصاح .

يمكن القول بأن هناك مجموعة من الاجراءات التى يمكن استخدامها للحصول على مثل تلك المعرفة ، تعتبر أكثر هذه الاجراءات تطبيقا ماسيتم مناقشته فى الاقسام التالية :

<u>مراجعة أوراق عمل المراجعة فى السنوات السابقة</u> :

Review Prior Years' Working Papers

يمكن للمراجع - عند أداه لمهمة المراجعة المستمرة - أن يقوم بمراجعة أوراق عمل المراجعة للمنشأة فى السنوات السابقة بغرض الحصول على معرفة بالعميل ، بالاضافة لذلك فقد تشير أوراق عمل المراجعة الى مجالات المشاكل التى قد تحدث فى عمليات المراجعة السابقة التى يمكن توقع استمرارها فى المستقبل . على سبيل المثال قد يكون لدى العميل نقاط ضعف مستمرة فى هيكل الرقابة الداخلية وخطط معقدة للمعاشات .

أما بالنسبة للعميل الجديد ، يمكن أن تكون أوراق عمل مراجعة المراجعة السابقة مفيدة ونافعة فى هذا المقام ، يجب أن يوافق العميل على

قيام المراجع اللاحق بمراجعة أوراق العمل ، من ثم يتعين قيام المراجع السالف بالتعاون فى هذا الخصوص • يتم اقتصار المراجعة عادة على الامور المرتبطة باستمرار الموضوعات الجوهرية لعملية المراجعة على سبيل المثال تحليل حسابات الميزانية العمومية والاحداث العرضية أو الطارئة • أثناء عملية المراجعة يجب أن يتم الاسترشاد برأى المراجع السالف ، فى مثل هذا الوقت يمكن للمراجع اللاحق القيام باجراء استفسارات بخصوص الامور التى قد توءثر على عملية المراجعة الحالية •

وقد أصدرت نشرة معايير المراجعة رقم (٧) قسم ٣١٥ عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، والتى تطلبت من المراجع الجديد الاتصال بالمراجع السالف قبل قبوله عملية المراجعة حينما يحدث تغيير فى المراجع ، وقد يكون الاتصال كتابيا أو شفويا ، ويجب على كل من المراجعين أن يحتفظ بسرية أى معلومات يكون قد حصل عليها من الطرف الاخر ، ويسرى هذا الالتزام سواء قبل المراجع الجديد أم لم يقبلها ، والغرض من ذلك الاتصال هو أن يحصل المراجع الجديد على معلومات عن ظروف عملية التغيير بحيث تساعده تلك المعلومات على اتخاذ قرار بشأن قبول العملية أو عدم قبولها ، حيث قد يكون قد حدث خلاف بين المراجع السالف والعميل بشأن بعض المبادىء المحاسبية أو بعض الاجراءات أو الامور الهامة الاخرى ، ويجب أن يشرح المراجع الجديد لعميلة المرتقب ضرورة اجراء ذلك الاتصال وأن يحصل على موافقته ، ويجب أن يطلب المراجع اللاحق من العميل أن يصرح للمراجع السالف بالاستجابة الكاملة لتقديم أى بيانات قد تطلب منه بواسطة المراجع اللاحق ، ولا شك فان الاتصال بالمراجع القديم يفيد أيضا فى تخطيط عملية المراجعة ، حيث من الامور التى قد تسهل عمل المراجع الجديد مايلى :

- الحصول على استفسارات من المراجع السابق عن بعض الامور التى قد توءثر على عملية المراجعة ، مثل بعض النواحى التى قد تحتاج الى وقت طويل أو بعض المشاكل التى صادفت المراجع السابق نتيجة لحالة النظام المحاسبى والسجلات •

ـ دراسة أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق ، ودراسة أوراق المراجعة لهذا الغرض عادة تقتصر على دراسة الامور المرتبطة بتحليل حسابات الميزانية أو الاحداث العرضية أو الخسائر المحتملة .

مراجعة بيانات الصناعة والنشاط :

Review Industry and Business Data

يمكن الحصول على المعلومات المرتبطة بالصناعة التى يعمل فيها العميل عن طريق الاطلاع على بيانات الصناعة التى يتم تجميعها عن طريق مكاتب المراجعة ونشرات الصناعة . يمكن للمراجع أيضا أن يحصل على معلومات مفيدة من الكتيبات التى يصدرها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ومن المطبوعات التى تصدرها اتحادات الصناعات ، وغنى عن القول فقد أصدر المجمع الامريكى ارشادات مراجعة عن أحوال عشرين صناعة مثل البنوك وشركات التأمين وشركات تقسيم الاراضى ، وشركات الطيران ، وسماسرة الاوراق المالية ، والمستشفيات والكليات الجامعية ، وشركات المقاولات الانشائية ... وغيرها .

يمكن للمراجع أن يحصل على المعرفة المرتبطة بنشاط العميل عن طريق :

ـ مراجعة عقود تأسيس الشركة ونظامها الاساسى .

ـ الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العامة بهدف الحصول على معلومات بخصوص بعض الاحداث مثل سياسات توزيع الارباح وموافقة المساهمين على دمج المشروعات .

ـ تحليل القوائم المالية السنوية والمرحلية ، والاقرارات الضريبية والتقارير المرتبطة بالتنظيمات القانونية .

ـ الاطلاع على العقود المستمرة الهامة مثل اتفاقيات القروض والتأجير وعقود العمالة .

ـ الاطلاع على نشارت التجارة والصناعة الخاصة بالتطويرات الحالية فى النشاط والصناعة .

- يجب أن يتم توثيق المعلومات التى تم الحصول عليها عن طريق المراجع والاحتفاظ بها فى الملف الدائم بغرض استخدامها فى عمليات المراجعة اللاحقة ٠

زيارة عمليات العميل : Tour Client Operation

زيارة المنشأة والتعرف على نواحيها الفنية تقدم مساعدة جوهرية للمراجع فى الحصول على المعرفة الخاصة بالخصائص التشغيلية للعميل الجديد ٠ فمن زيارة مواقع المنشأة يمكن للمراجع أن يتآلف مع موقع المصنع والعمليات التشغيلية والتصنيعية وتسهيلات المخازن بالاضافة الى نقاط المشاكل المحتملة مثل المواد الراكدة ٠

وأثناء زيارات مكاتب المنشأة ، يمكن للمراجع أن يكون على المام ودراية بأنواع السجلات المحاسبية وتسهيلات نظم التشغيل الالكترونية للبيانات ، كما أن تلك الزيارات تعد فرصة لمقابلة الافراد العاملين الذين يشغلون الوظائف الرئيسية داخل منشأة العميل يجب أن يقوم المراجع بتوثيق المعلومات التى تم الحصول عليها من هذه الزيارات والجولات داخل منشأة العميل ٠

بالنسبة لمهام المراجعة المستمرة فان زيارة عمليات العميل غالبا ماتقتصر على التغيرات الرئيسية التى قد حدثت منذ اتمام عملية المراجعة بالسنة السابقة ٠

القيام باستفسارات الى لجنة المراجعة :

Make Inquiries of Audit Committee

يمكن للجان المراجعة لمجلس الادارة أن تمد المراجع بمعلومات جوهرية عن نشاط وصناعة العميل ٠ على سبيل المثال فان اللجنة قد يكون لديها معلومات عن نقاط القوة والضعف فى نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة ٠ يمكن للجنة أيضا أن تكون قادرة على اخطار المراجع بالتغيرات الجوهرية فى ادارة الشركة وهيكلها التنظيمى ٠

تتمثل أحد الوظائف الرئيسية للجنة المراجعة فى مناقشة نطاق عمليـــة المراجعة مع العميل • فى بعض الحالات فان لجنة المراجعة قد تطـــــلب اضافات أو تعديلات لعمليـــة المراجعة المخططة لمراجع •

القيام باستفسارات للادارة : Make Inquiries of Management

بالنسبة للعملاء الجدد أو المستمرين ، فان المناقشات مع الادارة قد تكشف عن مظاهر تطوير حالية بالمنشأة من شأنها أن توءثر على المنشأة والتى يكون لها أثر جوهرى على عملية المراجعة • فضلا عن ذلك فان الادارة يجب أن تكون على دراية كافية بالتعليمات الحكومية أو الخاصة بالصناعة والتى توءثـــر على الشركة •

يمكن اجراء استفسارات أيضا للادارة بخصوص مدى وتوقيت الارتبـــــاط بموظفى العميل عند اعداد الجداول والتحليلات للمراجع •

تحديد وجود الاطراف المرتبطة : Determine Existence of Related Parties

تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها متطلبات خاصة للافصاح وهـــى تصنف فى بعض الحالات عن المعالجة المحاسبية الخاصة للعمليات الماليـــــة المرتبطة •

وتعرف العملية التى بين أطرافها علاقة ارتباط بأنها العمليـــة الـــــتى يستطيع فيها أحد أطراف العقد فرض شروط ما كان يمكن فرضها لولا وجـــود علاقة الارتباط بين الطرفين ، وطبقا لنشرة معايير المراجعة رقم (٦) قسم ٣٣٥ فانه تعتبر علاقة ارتباط تشمل الاطراف التالية :

- العميل والشركات التى بينه وبينها علاقة مشتركة affiliate والملاك الرئيسيون والادارة وأفراد أسرهم المقربين immediate families
- الشركات المستثمر فيها والتى يتم معالجتها محاسبيا بطريقة حقـــوق الملكيـــة equity method

- أى طرف آخر ان كان فى استطاعته التأثير بطريقة جوهرية على ادارة الطرف الاخر • سياساته المتعلقة بالتشغيل بحيث تمنع ذلك الطرف من الحصول على أقصى مصلحة له •

يجب على المراجع أن يهتم بشكل خاص بمراجعة العمليات التى تحدث مع أطراف بينها وبين المشروع علاقة ارتباط والتى يعلم بوجودها ، وقد تكون علاقة الارتباط واضحة كما فى حالة العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة والعلاقة بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر فيها ، ولتحديد ما اذا كانت هناك أطراف أخرى فان الامر يتطلب استخدام اجراءات مراجعة معينة • وقد تشمل هذه الاجراءات مايلى :

١ - تقديم اجراءات الشركة بشأن تمييز العمليات مع أطراف مرتبطة ومعالجتها المعالجة المحاسبية الصحيحة •

٢ - الاستفسار من المسئولين فى ادارة المشروع عن اسماء جميع الاشخاص الذين تربطهم علاقة مشتركة وما اذا كانت قد حدثت عمليات مع هؤلاء الاشخاص خلال المدة •

٣ - دراسة ملف الشركة مع الجهات الحكومية التى لها رقابة على الشركات ومثل هيئة تداول تنظيم الاوراق المالية عن أسماء الاشخاص الذين بينهم وبين الشركة علاقة ارتباط ، وعن المشروعات الاخرى التى يشغل فيها أعضاء مجلس ادارة الشركة مناصب ادارية •

٤ - تحديد ما اذا كانت هناك أنظمة معاشات خاصة بالموظفين وأسماء الموظفين المكلفين بادارة أموال هذه الصناديق الخاصة •

٥ - مراجعة سجل المساهمين للشركة والشركات الاخرى المرتبطة بها لمعرفة أسماء المساهمين الرئيسيين •

٦ - الرجوع الى أوراق المراجعة الخاصة بسنوات سابقة لمعرفة أسماء الاشخاص الذين توجد معهم علاقة ارتباط والاستفسار من المراجع السابق (ان وجد) عن مثل هذه العلاقة ومدى الاتباط الادارة بعمليات مهمه من هذا النوع •

٧ - دراسة عمليات الاستثمار الهامة التى حدثت خلال المدة محل الفحص لمعرفة ما اذا كانت طبيعة ومدى هذه الاستثمارات قد تؤدى الى خلق مثل هذه العلاقة المرتبطة .

ولتمييز العمليات التى تحدث مع أطراف بينها علاقة مشتركة يلجأ المراجع الى الاجراءات التالية :

١ - تزويد مساعدى المراجع بأسماء الأشخاص المعروفين الذين تربطهم علاقة مشتركة مع الشركة أو مع شركاتها التابعة ، لكى يتمكنوا من متابعة العمليات التى تحدث مع هؤلاء الاشخاص أثناء قيامهم بعملية الفحص.

٢ - دراسة محاضر جلسات مجلس الادارة ولجانه المختلفة لمعرفة معلومات عن العمليات التى تمت مناقشتها أو الموافقة عليها خلال هذه الاجتماعات.

٣ - دراسة طبيعة ومدى العمليات التى تمت مع العملاء والموردين والمقترضين والمقرضين الرئيسيين للاستدلال على أى مؤشرات تدل على وجود علاقات غير معلنة مع هذه الاطراف .

٤ - التحرى عن وجود أى عمليات تكون قد حدثت ولكنها لم تسجل بالدفاتر .

٥ - فحص السجلات المحاسبية للبحث عن أى عمليات أو أرصدة كبيرة أو غير عادية أو غير متكررة مع توجيه عناية خاصة الى العمليات التى حدثت قرب أو فى نهاية المدة المالية .

٦ - دراسة فواتير الاتعاب التى ترد من مكاتب المحاماه الذين تتعامل معهم المنشأة للاستدلال على وجود أى عمليات مع أطراف بينهم علاقة مشتركة .

٧ - دراسة عقود الاقراض أو الاقتراض بشأن وجود ضمانات للقرض ، وفى حالة وجودها فيجب تحديد طبيعتها والعلاقة بين الضامن والشركة المقترضة (ان وجدت) .

وبعد تمييز العمليات مع الاطراف التى توجد معها علاقة ارتباط فيجب على المراجع استخدام اجراءات المراجعة التى يعتبرها ضرورية للتأكد من طبيعة هذه العمليات وأغراضها ومداها وتأثيرها على القوائم المالية وتشمل هـــذه الاجراءات مايـلى :

- فهم الغرض من العملية .
- فحص الفواتير والاتفاقيات والعقود وأى مستندات أخرى مثل تقاريــر الاستلام ومستندات الشحن .
- تحديد ما اذا كانت العملية قد تم اعتمادها من مجلس الادارة أو من الموظفين الاخرين المسئولين .
- فحص كيفية احتساب المبالغ التى سيتم الافصاح عنها فى القوائـــم المالية وما اذا كانت هـــذه المبالغ معقولة .
- مراجعة أرصدة الحسابات المتبادلة بين الشركات فى تواريخ واحـــدة محددة حتى ولو اختلفت السنوات المالية بالاتفاق مع مراجعين آخرين ان أمكن وتبادل المعلومات مع هؤلاء المراجعين .
- فحص الضمان المقدم والتأكد من قيمته وقابليته للتحويل والحصـــول على مصادقة بشأنه .

دراسة آثار النشرات والتعليمات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة :

Consider Impact of Applicable Accounting and Auditing Pronouncement

على الرغم من أن كافة المراجعين على علم بمبادىء المحاسبة المتعارف عليها ، ومعايير المراجعة المتعارف عليها ، الا أن هنـاك مبادىء محاســبية خاصة واجراءات مراجعة معينة يمكن تطبيقها فى صناعات معينة أو على بعــض الانشطة ، فعلى سبيل المثال أصدر المجمع الامريكى للمحاسبيــن القانونييــن ٢٧ ارشاد فى المراجعة والمحاسبة ، كل ارشاد منها يصف الخصائص التمييزية لعدد من الصناعات أو الانشطة ، كما أن كل منها تحذر المراجع وتنبهه مــن المشاكل غير العادية بالاضافة الى أنها تشرح التعليمات والعوامل الخاصـــة الاخرى التى يجب أخذها فى الحسبان . أيضا تشرح تلك الارشادات وتفســر

معالجة القوائم المالية وشكل وصياغة تقارير المراجعين التى يمكن تطبيقها فى مثل تلك المواقف .

تأثير تلك التعليمات القابلة للتطبيق على التنظيمات القانونية المرتبطة قبل هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية يجب أيضا أن يتم دراستها . أخيرا يجب أن يتم اجراء دراسة خاصة فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة على اثر أى نشرات جديدة أو ارشادات حديثة فى معايير المحاسبة أو معايير المراجعة.

٢ / ٥ أداء اجراءات الفحص التحليلي : Performing Analytical Review

عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٦) قسم (٣٢٩) فقرة (٢) الاجراءات التحليلية Analytical procedures بأنها عبارة عن :
" عمليات تقييم المعلومات المالية التى يتم اجرائها عن طريق دراسة العلاقات الواضحة الموجودة بين البيانات المالية وغير المالية " .

تتراوح تلك الاجراءات مابين المقارنات البسيطة الى استخدام النماذج الرياضية والاحصائية التى تتضمن كثير من العلاقات وعناصر البيانات .

يمكن القول بأن الغرض الاساسى من تطبيق اجراءات الفحص التحليلى هو توقع المراجع بطريقة معقولة وجود علاقات بين البيانات واستمرار وجود تلك العلاقات بشرط عدم وجود ظروف معروفة قد تدعو الى العكس ، ووجود تلك العلاقات تعتبر دليلا من أدلة الاثبات التى يتطلبها المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى ، واستخدام اجراءات الفحص التحليلى قد يشير الى القيام باجراءات مراجعة اضافية أو قد يشير الى أن اجراءات المراجعة الاخرى يمكن الحد منها وعدم التوسع فيها . واذا ما أشارت اجراءات الفحص التحليلى الى وجود تقلبات غير متوقعة ، أو الى عدم وجود تقلبات كانت متوقعة ، أو الى وجود بنود أخرى شاذة غير عادية ، يجب على المراجع فى مثل تلك المواقف أن يقوم بفحص تلك الامور ولا سيما اذا كانت لها تأثير جوهرى على عملية المراجعة .

يتم استخدام اجراءات الفحص التحليلي للاغراض التالية :

- **في مرحلة تخطيط عملية المراجعة :**

تساعد المراجع فى تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى نطاق اجراءات المراجعة الاخرى .

- **في مرحلة الاختبار :**

تعتبر هذه الاجراءات بمثابة اختبار تحقق أساسية للحصول على دليل اثبات بشأن تأكيدات معينة ترتبط بأرصدة الحساب أو مجموعة العمليات المالية.

- **في مرحلة نتائج عملية المراجعة :**

حيث تستخدم فى المراجعة والفحص النهائى للمعقولية الشاملة للقوائم المالية موضع المراجعة .

يمكن القول بأن الاستخدامات فى المرحلة الاولى والثالثة تعتبر ضرورية فى كافة عمليات مراجعة القوائم المالية . أما الاستخدام الثانى فيعتبر اختيارى . يركز هذا الفصل فقط على الاستخدام الاول .

يمكن أن تساعد اجراءات الفحص التحليلي المراجع فى عملية التخطيط على النحو التالى

١ - تأكيد فهم المراجع لانشطة العميل .
٢ - تحديد العلاقات غير العادية والتقلبات غير المتوقعة فى البيانات التى قد تشير الى مجالات المخاطر المرتفعة للتحريف .

يتضمن الاستخدام الفعال لاجراءات الفحص التحليلي فى مرحلة التخطيط التحقيق المنهجي للخطوات التالية :

- تحديد العمليات الحسابية والمقارنات التى يتعين اجرائها .
- عمل وتطوير التوقعات بمعنى القيام بتقدير النتائج المحتملة المتوقعة .
- أداء العمليات الحسابية والمقارنات المطلوبة .
- تحليل البيانات وتحديد الاختلافات الجوهرية .

- دراسة الاختلافات الجوهرية غير المتوقعة ٠
- تحديد الاثار المرتبطة على تخطيط عملية المراجعة ٠

يتم مناقشة كل خطوة على النحو التالى، وبعد ذلك يتم تقديم حالة عملية توضح كيفية أداء كل خطوة من تلك الخطوات ٠

تحديد العمليات الحسابية والمقارنات التى يتعين ادائها :

Identify Calculations / Comparisons to be Made

تتباين درجة تعقيد ومدى اجراءات الفحص التحليلى المستخدم فى التخطيط ، وذلك تأسيسا على حجم وتعقيد نشاط العميل ، امكانية الحصول على البيانات بالاضافة الى حكم المراجع ذاته ٠ تتضمن أنواع العمليات الحسابية والمقارنات الشائعة الاستخدام مايلى :

١ - المقارنات المطلقة للبيانات : **Absolute Data Comparisons**

يتضمن هذا الاجراء ببساطة مقارنة القيم الحالية مثل أرصدة الحساب بالقيم المتوقعة أو المتنبأ بها ٠

٢ - القوائم المالية ذات الحجم العام : **Common-Size Financial Statement**

أيضا يعرف هذا الاسلوب بالتحليل الرأسى
ويتضمن عادة حساب النسبة المئوية لاحد عناصر القوائم المالية منسوبة الى اجمالى أحد جانبى تلك القوائم المالية (على سبيل المثال النقدية كنسبة مئوية الى اجمالى الاصول ، أو مجمع الربح كنسبة الى المبيعات) ٠ يتم مقارنة تلك النسبة المئوية بعد ذلك بالنسبة المتوقعة ٠

٣ - تحليل المؤشرات المالية :

كثيرا من المؤشرات والمعدلات المالية المستخدمة عن طريق الادارة أو المحللين الماليين يمكن أن يتم حسابها ومقارنتها بالقيم المتوقعة لتلك المؤشرات ٠ يمكن تحليل القيم المحسوبة بشكل فردى او فى شكل مجموعات مرتبطة على سبيل المثال مؤشرات اليسر المالى والكفاءة أو الربحية (يوضح

ملحق هذا الفصل تفسير الاهداف وكيفية حساب عشرة موءشرات مالية شائعة الاستخدام فى اجراءات افحص التحليلى) ٠

٤ ـ تحليل الاتجاه : Trend Analysis

يتضمن تحليل الاتجاه مقارنة بيانات معينة (مطلقة ، ذات حجم عام أو موءشر مالى) لاكثر من فترتين محاسبيتين ، بغرض تحديد التغيرات الهامة التى قد لا تكون واضحة عند اجراء تلك المقارنات وقصرها على مجرد فترة حالية وسابقة ٠

عمل وتطوير التوقعات : Develop Expectation

يتمثل المنطق والفلسفة الرئيسية الكامنة وراء استخدام اجراءات الفحص التحليلى فى المراجعة ـ فى أن العلاقات الموجودة بين البيانات قد يتوقع أن تستمر ـ فى حالة وجود الدليل على العكس٠ يستخدم هذا المنطق فى القيام باجراء التوقعات من مجموعة مختلفة من المصادر ، والتى تتضمن بصفة رئيسية كل من البيانات الداخلية التاريخية والمستقبلية (بيانات العميل) والبيانات الخارجية (بيانات الصناعة) ٠ أيضا قد يتم استخدام كل من البيانات المالية وغير المالية فى عمل التوقعات ، وكأمثلة على ذلك مايأتى :

ـ المعلومات المالية للعميل الخاصة بالفترة (الفترات) السابقة القابلة للمقارنة والتى تعطى اهتمام بالتغيرات المعروفة :

ففى ظل هذا المنهج ـ وفى غياب الظروف المعروفة التى تشير للعكس ـ يفترض ببساطة أن رصيد الحساب الحالى ، وان النسبة المئوية لقوائم الحجم العام أو الموءشر يجب أن يقترب من نظيره فى الفترة السابقة ٠ وكمثال على الاشارة الى التغير المعروف ما قد يتوقع من أن تكلفة الاجور سوف تتعادل مع ذات القيمة فى السنة السابقة مع الاخذ فى الاعتبار التعديل مقابل زيادة متوقعة ناتجة من معدلات أجور مرتفعة نتيجة العلاوة المرتبطة بغلاء المعيشة٠

- **النتائج المتوقعة المعتمدة على الموازنات الرسمية أو التنبوءات :**

يتضمن هذا المنهج استخدام الموازنات المعدة عن طريق العميل والتنبوءات المرتبطة بالفترة الحالية بالاضافة الى التنبوءات التى قد يعدها المراجع والتى قد تتضمن الاستنتاجات من سلسلة البيانات المرحلية الدورية السابقة أو البيانات السنوية ٠

- **العلاقات بين عناصر المعلومات المالية خلال الفترة :**

ويتضمن ذلك المنهج دراسة كيف تؤثر التغيرات فى حساب معين على الحسابات الاخرى ، فعلى سبيل المثال فان وجود زيادة فى متوسط قيمة القروض سوف يؤدى بالتبعية الى زيادة متوقعة فى مصروف الفائدة ٠ بالمثل فان وجود زيادة فى المبيعات الاجلة قد يؤدى الى زيادة متوقعة فى مصروف الديون المعدومة ٠

- **بيانات الصناعة :**

يمكن الحصول على بيانات النسب المئوية ،قوائم الحجم العام ، بيانات المؤشرات والاتجاهات من الشركات النمطية داخل الصناعة أو النشاط بغرض اجراء المقارنات ٠

علاقة المعلومات المالية بالمعلومات غير المالية :

يمكن استخدام البيانات غير المالية - على سبيل المثال عدد الموظفين وحجم البضائع المنتجة فى تقدير أرصدة الحساب المرتبطة على سبيل المثال مصروف الاجور ، المبيعات وتكلفة البضاعة المنتجة ٠

فى كافة الحالات يجب دراسة مدى صلاحية وملاءمة البيانات المستخدمة فى عمل وتطوير التوقعات ، على سبيل المثال تعتبر بيانات العميل فى السنة السابقة محل المراجعة أكثر صلاحية من بيانات السنة السابقة التى لم تتم مراجعتها ، تعتمد صلاحية بيانات الموازنة على استمرار صحة وشرعية

الافتراضات المستخدمة فى اعدادها والعناية المستخدمة فى اعداد القيم المقدرة بالموازنة • تعتمد فائدة بيانات الصناعة ونفعيتها على درجة التشابه والتماثل بين أعمال الشركة والطرق المحاسبية وتلك المرتبطة بالصناعة ، لذلك فقد تكون مقارنات الصناعة ذات قيمة محدودة عندما - على سبيل المثال - تعكس بيانات العميل آثار التشغيل فى صناعات متعددة أو عندما تختلف طرق المخزون والاهلاك المستخدم عن طريق العميل عن تلك المستخدمة فى الصناعة •

وحيث أن عملية اعداد التوقعات تستلزم بوجه عام دراسة الحكم الشخصى فى المراجعة وخبرة المنشأة ، فان تلك الخطوة عادة مايتم أدائها عن طريق المراجع الاول أو المدير فى فريق عمل المراجعة •

اجراء العمليات الحسابية والمقارنات :

Perform the Calculations and Comparisons

تتضمن تلك الخطوة تجميع البيانات التى يجب استخدامها فى حساب الاختلافات فيما بين القيم المطلقة والنسب المئوية فى الفترة الحالية والسابقة ، وحساب بيانات الحجم العام والمؤشرات وما الى ذلك ، حيث أن التخطيط يتم من شهور عديدة قبل انتهاء السنة المالية ، فانه يمكن الحصول على أرصدة الحساب ، تتضمن تلك الخطوة استخدام البيانات الفعلية الخاصة بالسنة المالية والبيانات المتوقعة فى نهاية السنة • عادة ماتستخدم برامج الحاسب الالكترونى فى اجراء تلك العمليات الحسابية والمقارنات ، وقد تستخدم أيضا فى استخراج المعلومات من قواعد البيانات المرتبطة بالشركة والصناعة •

تحليل البيانات وتحديد الاختلافات الجوهرية :

Analyze Data and Identify Significant Differences

لا شك أن تحليل العمليات الحسابية والمقارنات تزيد من فهم المراجع لانشطة العميل ، فعلى سبيل المثال تسهل البيانات الملائمة لتحليل المؤشرات من التقييم المستمر لمدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها ، وكفاءتها وربحيتها مقارنة بالسنوات السابقة والشركات المماثلة فى الصناعة • بالمثل فان مقارنة بيانات الشركة عن السنة السابقة والحالية قد تساعد المراجع على فهم آثار الاحداث الجوهرية أو القرارات الهامة على القوائم المالية للشركة •

الجزء الرئيسي للتحليل يتمثل في تحديد التقلبات في البيانات التي تعتبر غير متوقعة أو غياب التقلبات المتوقعة التي قد تشير الى وجود مخاطر تحريف متزايدة • يتمثل العنصر الهام في تلك العملية في تحديد حجم وأهمية تلك الاختلافات أو الانحرافات التي تشير الى أهمية اتخاذ قرار بشأن فحصها ودراستها •

تستخدم بعض الشركات النماذج الاحصائية كأداة مساندة للقرار في تحديد وتقرير فحص ذلك الاختلاف أو الانحراف عندما يكون واضحا بشكل كاف • مع ذلك فان أغب الشركات مازالت تستخدم قواعد بسيطة في دراسة الانحرافات على سبيل المثال :

- القيم المحددة مسبقا بالجنيه •
- اختلاف النسبة المئوية •
- مزيج من كل منهما •

يجب أن يكون المراجع على علم بأن التغير البسيط في النسبة المئوية يبين قيم الحساب في السنة الحالية والسابقة في الحساب ذو الرصيد الكبير مثل المبيعات يمكن أن يؤدى الى تغيير كبير في النسبة المئوية في صافي الدخل ، أيضا فحتى في التغير الكبير في النسبة المئوية المرتبط بحساب المصروف ذوالرصيد الصغير يمكن أن يتضمن اختلاف مطلق صغير لدرجة أن له تأثير قليل على صافي الربح • لاشك أن عملية تحديد الاختلافات عندما تكون جوهرية تتضمن ممارسة حكم شخصي والاعتماد على مفهوم الاهمية النسبية والتي سيتم مناقشتها في الفصل التالي •

تقرير فحص الاختلافات الجوهرية غير المتوقعة :

Investigate Significant Unexpected Differences

يجب أن يتم فحص ودراسة الاختلافات الجوهرية غير المتوقعة ، يتضمن ذلك عادة دراسة الطرق والعوامل المستخدمة في عمل وتطوير التوقعات واجراء استفسارات من الادارة • وبالطبع ففي كثير من الاحيان يستلزم الحصول على معلومات جديدة تؤيد تدعيم التوقعات التي بدورهـا تحذف

الاختلاف الجوهرى . قبل اتخاذ ذلك الاجراء - وتأسيسا على ردود الادارة على الاستفسارات - فان تلك الردود عادة ما تؤيد وتدعم بأدلة اثبات أخرى . وعندما لا يمكن الحصول على تفسير عن تلك الاختلافات ، فان المراجع يتعين عليه تحديد الاثر على خطة المراجعة .

تحديد الاثار على تخطيط عملية المراجعة :

Determine Effects on Audit Planning

عادة مايتم النظر الى الاختلافات الجوهرية غير المتوقعة على أنها تشير الى مخاطر متزايدة للتحريف فى الحساب أو الحسابات المرتبطة بعملية الحساب أو المقارنة . فى مثل تلك المواقف سوف يخطط المراجع لاداء اختبارات أكثر تفصيلا للحساب أو الحسابات المرتبطة عن طريق توجيه نظر المراجع الى مجالات المخاطر المتزايدة ، بايجاز يمكن أن تسهم اجراءات الفحص التحليلى فى أداء عملية المراجعة بشكل أكثر كفاءة وفعالية .

دراسة حالة عملية توضيحية : **Illustrative Case Study**

باستخدام بعض البيانات الافتراضية يمكن شرح كل خطوة من الخطوات السابقة المرتبطة باستخدام اجراءات الفحص التحليلي (على افتراض أن الشركة موضع الدراسة تعتبر عميل مستمر لدى المراجع) :

- تجديد العمليات الحسابية والمقارنة التى يتعين اجرائها :

تقتصر الحالة العملية على استخدام مقارنات البيانات المطلقة وتحليل المؤشرات . تعتمد تلك الاجراءات على الاستعانة بالبيانات الخاصة بالسنة الحالية والسابقة فقط .

عمل وتطوير التوقعات :

تعكس التوقعات الخاصة بالشركة محل الدراسة الافتراضات التالية :

- ان الشركة لم تتعرض لاحداث غير عادية أثناء السنة الحالية .

لذلك فمن المتوقع أن تختلف أرصدة الحساب والمؤشرات لفترة الحالية عن الفترة السابقة بشكل منخفض فيما عدا الاشياء التالية :

أ — على الرغم من أن عدم وجود نمو فى الصناعة فى السنة الحالية الا أن مبيعات الشركة يتوقع أن ترتفع بنسبة تتراوح مابين ٤٪ الى ٥٪ بسبب الحملات الاعلانية المتزايدة والتى بدأتها الشركة فى السنة السابقة بغرض زيادة شريحتها التسويقية ٠

— يتم سداد ٥٠٠٠٠٠جنيه من قروض الشركة طويلة الاجل عند بداية كل سنة طبقا لشروط التسوية ٠

ب — تتماثل عمليات الشركة وسياستها المحاسبية مع تلك المطبقة فى الصناعة التى تعمل فيها ٠ ويفترض عدم وجود تغيرات جوهرية فى المؤشرات المالية الرئيسية المرتبطة بالصناعة حيث أصبحت ثابتة خلال السنوات السابقة ٠ لذلك فباستثناء الاثار على سداد القروض ، يتوقع تماثل العلاقات الموجودة بين بيانات مؤشرات الشركة للفترات الحالية والسابقة مقارنة بالنسبة لمتوسطات الصناعة ٠

اجراء العمليات الحسابية والمقارنات :

يوضح الشكل رقم (٢/٦) ، (٢/٧) العمليات الحسابية والمقارنات الخاصة بالشركة موضع الحالة العملية ٠

جـــدول رقم ٢/٦

مقارنـات البيانات المطلقـــــة

البيـــــــان	(١) السنة الحالية (الغير مراجعة)	(٢) السنة السابقة (المراجعة)	(٣) الاختلافات بالقيمة	(٤) الاختلافات بالنسبة المئوية
الاصـــول				
النقدية	٥٨٤	٥٦٤	٢٠ج	٣ر٥٪
حسابات المدينية	٤٤١١	٤ر٣١٣	٩٨	٢ر٣
مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	(٧٨)	(٧٦)	(٢)	٢ر٦
المخزون	٨ر٠٤٧	٧ر١٦٠	٨٨٧	١٢ر٤
مصروفات مدفوعة مقدما	١٧٥	١٣٤	٤١	٣٠ر٦
اجمالى الاصول المتداولة	١٣ر١٣٩	١٢ر٠٩٥	١ر٠٤٤	٨ر٦
المعدات والالات	٩ر٦٣٩	٩ر٤٣٦	٢٠٠	٢ر١
اهلام متجمع	(١ر٢٤٤)	(١ر١٣٩)	(١٠٥)	٩ر٢
اجمالى الاصول	٢١ر٥٣١	٢٠ر٣٩٢	١ر١٣٩ج	٥ر٦٪
الخصوم والحقوق الملكيـــة				
حسابات الدائنين	٥ر١٤٦	٤ر٧٥٩	٣٨٧	٨ر١
المصروفات المستحقة	٣٥٣	٣٧١	(١٨)	(٤ر٩)
الرصيد الجارى للقروض طويلة الاجل	٥٠٠	٥٠٠	صفر	صفر
اجمالى الخصوم المتداولة	٥ر٩٩٩	٥ر٦٣٠	٣٦٩	٦ر٦

قروض طويلة الاجل	٤ر٠٠٠	٤ر٠٠٠	(٥٠٠)	(١١ر١)
اجمالى الخصوم	٩ر٩٩٩	١٠ر١٣٠	(١٣١)	(١ر٣)
اسهم عادية	٥ر٣٠٠	٥ر٣٠٠	صفر	صفر
ارباح محتجزه	٦ر٢٣٢	٤ر٩٦٢	١ر٢٧٠	٢٥ر٦
اجمالى حقوق الملكية	١١ر٥٣٢	١٠ر٢٦٢	١ر٢٧٠	١٢ر٤
اجمالى الخصوم وحقوق الملكية	٢١ر٥٣١	—	—	—
الايرادات والمصروفات				
المبيعات	٣٠ر١٦٠	٢٨ر٨٧٦	١ر٢٨٤	٤ر٤
تكلفة المبيعات	(١٥ر٠٤٣)	(١٤ر٩٣٢)	(١١١)	ر٧
مجمل الربح	١٥ر١١٧	١٣ر٩٤٤	١ر١٧٣	٨ر٤
مصروفات بيعية، عمومية وادارية	(١٠ر٦٨٤)	(١٠ر٥٤٧)	(١٣٧)	١ر٣
الفائدة	(٤٨٠)	(٥٤٠)	٦٠	(١١ر١)
صافى الدخل قبل الضرائب	٣ر٩٥٣	٢ر٨٥٧	١ر٠٩٦	٣٨ر٤
الضرائب	(٥٥٠)	(٥٢٤)	(٢٦)	٥
صافى الدخل	٣ر٤٠٣	٢ر٣٣٣	١ر٠٧٠	٤٥ر٩

جـدول ٧/١
تحليل المؤشرات الماليــة

المؤشـــــــر	(١) السنة الحالية (الغير مراجعة)	(٢) السنة السابقة (المراجعة)	(٣) النسبة المئوية للاختلاف	(٤) متوسطات الصناعة
مؤشرات السيولة				
مؤشر السيولة (مرة)	ر٨٢	ر٨٥	– ٣ر٥٣	ر٩٦
معدل التداول (مرة)	٢ر١٩	٢ر١٥	١ر٨٦	٢ر٤٣
نسبة القروض الى حقوق الملكية (٪)	٨٧ر٠٠	٩٩ر٠٠	– ١٢ر١٢	٧٧ر٣٠
مرات تغطية الفائدة عن طريق الدخل	٩ر٢٤	٦ر٢٩	٤٦ر٩٠	١٤ر٧٣
مؤشرات الكفاءة				
معدل دوران حسابات المدينية (مرة)	٦ر٨٤	٦ر٧٠	٢ر٠٩	٥ر٢١
معدل دوران المخزون (مرة)	١ر٨٧	٢ر٠٩	– ١٠ر٥٣	١ر٩٧
معدل دوران الاصول (مرة)	١ر٤٠	١ر٤٢	– ١ر٤١	١ر٢٠
مؤشرات الربحيــة				
العائد على المبيعات	١١ر٢٨	٨ر٠٨	٣٩ر٦٠	١٠ر٠٠
العائد على الاصول	١٥ر٨١	١١ر٤٤	٣٨ر٢٠	١٢ر٠٠
العائد على حقوق المساهمين	٢٩ر٥١	٢٢ر٧٣	٢٩ر٨٣	٢١ر٢٧

تحليل البيانات وتحديد الاختلافات الجوهرية :

بافتراض أن البيانات الحالية ـ للشركة محل الدراسة العملية ـ يتوقع أن تظل كما هى بالنسبة للسنة السابقة فيما عدا الاثار على الزيادة فى المبيعات بنسب تتراوح مابين ٤٪ الى ٥٪ وسداد $\frac{١}{٩}$ القرض طويل الاجل . طبقا لذلك يمكن للمراجع تحليل البيانات وتحديد الاختلافات الجوهرية على النحو التالى :

الاجراء التحليلى	النتيجة
من مقارنات البيانات المطلقة يتم تحديد اجماليات القوائم المالية والحسابات ذات اختلافات بنسبة تزيد عن ١٠٪ .	ـ وجود زيادة بنسبة ٤ر١٢٪ فى المخزون يمكن أن تشير الى مبالغة فى رصيد المخزون وتدنية فى تكلفة المبيعات . ـ وجود زيادة بنسبة ٦ر٣٠٪ فى المصروفات المدفوعة مقدما يمكن أن تشير الى مبالغة تلك المصروفات وتدنية المصروفات البيعية والادارية والعمومية . ـ وجود انخفاض بنسبة ١ر١١٪ فى القروض طوية الاجل يتوقع أن يكون الاختلاف ناشئ عن سداد $\frac{١}{٩}$ القرض طويلة الاجل . ـ وجود تخفيض فى مصروف الفائدة بنسبة ١ر١١٪ بسبب سداد القرض . ـ تعكس الزيادات الجوهرية فى صافى الدخل ، الدخل قبل الضرائب والارباح المحتجزة الاختلافات الموضحة بعاليه .

فحص مقارنات البيانات المطلقة للعلاقات غير العادية الاخرى الموجودة بين البيانات •	- تزايدت المبيعات بنسبة مئوية تبلغ ٤ر٤٠٪ ، بينما تزايدت تكلفة المبيعات بمعدل ٧ر٪ فقط ، الامر الذى يمكن معه القول بأن تدنية تكلفة المبيعات تتسق مع المبالغة الممكنة فى المخزون • - زيادة المبيعات المصحوبة بزيادة فى المصروفات البيعية والعمومية والادارية بمقدار ٣ر١٠٪ فقط يمكن أن تشير الى أن تدنية تلك المصروفات تتسق مع المبالغة الممكنة فى المصروفات المدفوعة مقدما • - تزايد الدخل قبل الضرائب بمعدل ٤ر٣٨٪ ، بينما تزايد مصروف ضريبة الدخل بنحو ٥٪ فقط ، الامر الذى يمكن أن يشير الى تدنية مصروف والتزام ضريبة الدخل •
فحص بيانات المؤشرات الخاصة بالعلاقات غير العادية •	- الهبوط الجوهرى فى نسبة القروض الى حقوق الملكية ، والزيادة فى الفوائد يتوقع أن ترجع الى سداد القروض ، جعل تلك المؤشرات تتحرك نحو اتجاه متوسطات الصناعة • - الانخفاض فى معدل دوران المخزون يمكن أن يعكس التدنية الممكنة للمخزون وتدنية تكلفة المبيعات • - الزيادة الجوهرية فى كافة مؤشرات الربحية الثلاثة يمكن أن تعكس أيضا التدنية الممكنة لتكلفة المبيعات ، المصروفات البيعية والعمومية وضرائب الدخل •

فحص الاختلافات الجوهرية غير المتوقعة :

يكشف التحليل السابق عن وجود تقلبات جوهرية فى القروض طويلة الاجل ، المبيعات ومصروف الفائدة وأيضا فى معدلات القروض الى حقوق الملكية والفائدة للقروض • لا تستلزم تلك الاختلافات اجراء أى فحص أو دراسة • مع ذلك فان الزيادة الجوهرية فى المخزون والمصروفات المدفوعة مقدما تعتبر غير متوقعة • علاوة على ذلك فان الزيادة فى تكلفة المبيعات والمصروفات البيعية والعمومية والادارية تقع تحت مايمكن توقعه تأسيسا على الزيادة فى المبيعات ، الزيادة الصغيرة فى ضرائب الدخل تظهر أمر غير عاديا بالارتباط بالزيادة الكبيرة فى الدخل قبل الضرائب • لذلك فان المراجع يقرر فحص ودراسة تلك البنود عن طريق مراجعة العملية المستخدمة فى عمل وتطوير التوقعات وعمل استفسارات للادارة •

تحديد الاثار على تخطيط عملية المراجعة :

مما سبق يتضح أن اجراءات الفحص التحليلى قد وجهت انتباه المراجع نحو المبالغة المحتملة فى المخزون وتدنية تكلفة المبيعات والمصروفات البيعية والعمومية والادارية ومصروف والتزام ضرائب الدخل • وباستنتاج أن تلك الحسابات ذات مخاطر تحريف جوهرية مرتفعة ، فان المراجع يقرر أن يتوسع فى اجراءات المراجعة المخططة المرتبطة بتأكيدات وجود وتقويم المخزون (مخاطر المبالغة) وتأكيدات الشمول والتقويم بالنسبة للحسابات الاخرى (مخاطر التدنية) •

المؤشرات المالية الرئيسية المستخدمة فى الفحص التحليلى :

Key Financial Ratios Used in Analytical Review

يمكن لمستخدمى القوائم المالية أن يحصلوا على بعد نظر عميق تجاه الحالة المالية للشركة وادائها عن طريق تحليل المؤشرات المالية الرئيسية• أداء نفس التحليل عن طريق المراجعين يوفر لهم فهم جيد لانشطة العميل • علاوة على ذلك فعندما يتم مقارنة المؤشرات المحسوبة عن البيانات الحالية بالتوقعات التى تم اجرائها من البيانات عن السنوات السابقة أو القيم المقدرة

بالموازنة أو متوسطات الصناعة المتعارف عليها ، يمكن اكتساب بعد مدر... نحو المجالات التى تتميز بأنها ذات مخاطر تحريف مرتفعة • فعلى سبيل المثال عندما تكشف المقارنات عن تقلبات غير متوقعة أو عندما لا تحدث ... المتوقعة ، فان المراجع سوف يرغب بصفة عامة فى فحص ما اذا كان الانحرافات يرجع الى وجود تحريف فى متغير أو أكثر من متغير مستخدم فى حساب الموءشر المالى •

يشرح ذلك الجزء حساب عشرة موءشرات مستخدمة فى الجدول السابق رقم (٧/٢,٢) فى هذا الفصل • بالاضافة لذلك يتم تقديم تعليقات تدور عن غرض كل موءشر وكيف يتم تفسيره •

المؤشر	حساب المؤشر	هدف وتفسير المؤشر
مؤشر السيولة Quick ratio	(النقدية + حسابات المدينية + الاستثمارات الموقته) / اجمالى الخصوم المتداولة	لكشف الحماية التي تقدمها النقدية أو الاصول القريبة من النقدية للدائنين فى الاجل القصير، وكلما زاد المؤشر كلما زادت عملية السيولة.
مؤشر التداول Current ratio	أجمالى الاصول المتداولة / اجمالى الخصوم المتداولة	لقياس درجة مدى تغطية اخصوم المتداولة عن طريق الاصول المتداولة. كلما زاد هذا المعدل كلما زاد الضمان الذى يرتبط بسداد الخصومة المتداولة فى وقت مناسب.
مؤشر القروض الى حقوق الملكية	اجمالى الخصوم / حقوق المساهمين	لقياس مدى استخدام الشركة لطاقتها التمويلية للاقتراض. بوجه عام يجب الا يزيد هذا المؤشر عن ١٠٠٪، حيث فى بعض الموقف سوف يكون للدائنين حصة اكبر من الملاك.
عدد مرات تغطية الدخل للفائدة Times Interest Earned	الدخل قبل الفائدة وضريبة الدخل / مصروفات الفائدة	لقياس عدد مرات وفاء ارباح الشركة باعباء الفائدة الثابتة، يمكن حساب ذلك المواشر ايضا على اساس الربح بعد الضريبة.
معدل دوران حسابات المدينين Account receivable turnover	صافى المبيعات / حسابات المدينين	لقياس عدد مرات تحصيل المدينية أثناء الفترة. عندما يتم استخدام ذلك المعدل فى الاجراءات التحليلية، يفضل بعض المراجعين استخدام الرصيد النهائى لحسابات المدينية بدلا من

النسبة	طريقة الحساب	الدلالة
		متوسطات حسابات المدينية اتى قد تسبب تحريف من الصعوبة بمكان اكتشافه ـ الانحراف ـ فترة التحصيل ـ يوجد عن طريق قسمة معدل الدوران على ٣٦٥ يوم. وقد يكون هذا الموءشر مفيدا فى تقييم كفاية مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها.
معدل دوران المخزون Inventory turnover	تكلفة المبيعات / المخزون	للاشارة الى كيفية دوران المخزون بسرعة، وعندما يستخدم هذا الموءشرفى الاجراءات التحليلية، يفضل بعض المراجعون استخدام الرصيد النهائى للمخزون بدلا من متوسطات المخزن الذى قد يجعل من الصعوبة بمكان اكتشاف التحريف. على الرغم من أن المعدل يختلف فيما بين الصناعات المختلفة. فان القيم المنخفضة قد تشير الى بنود المخزون المرتفعة بشكل متزايد والبنود بطيئة الحركة. على النقيض فان القيم المرتفعة جدا قد تعكس تداول غير كاف للوفاء بطلب العميل الامر الذى يوادى الى خسارة فى المبيعات.
معدل دوران الاصول Asset turnover	صافى المبيعات / اجمالى الاصول	لقياس كفاية استخدام الشركة لاصولها لتوليد المبيعات. للاسباب السابقة الاشارة اليها يفضل استخدام الارصدة النهائية للاصول وليس متوسطاتها عند حساب هذا المعدل.

العائد على صافى المبيعات Return on net sales	صافى الدخل / صافى المبيعات	للافصاح عن الارباح المكتسبة لكل جنيه مبيعات. كما انها تشير الى المقدرة على اكتساب ارباح مقنعه للملاك. ايضا تشير للمقدرة على الصمود أمام بعض الظروف المعاكسة، على سبيل المثال هبوط الاسعار، زيادة التكاليف وانخفاض المبيعات.
العائد على اجمالى الاصول Return on total assets	صافى الدخل / اجمالى الاصول	للاشارة الى الالية التى تعتمد على اجمالى الاصول المتاحة ، الشركات التى تستخدم بكفاية سوف يكون لها مواشر مرتفع، وكلما انخفضت كفاءة الشركات ، كلما انخفض الموءشر.
العائد على صافى القيمة	صافى الدخل / صافى الثروة	للكشف عن مقدرة الادارة على اكتساب عائد كافى على رأس المال المستثمر عن طريق الملاك بوجه عام تعبير الحد الادنى الذى يعتبر مقبولا لهذا المعدل هو ١٠٪ لهدف توفير أموال لاجراء عملية التوزيعات وتحقيق النمو.

٢/٦ مراجع الفصـــل الثانــــي:

- **AICPA Professional Standards:**

  SAS 1 (AU 310), Relationship Between the Auditor's Appointment and Planning.

  SAS 7 (AU 315), Communication Between Processor and Successor Auditors.

  SAS 11 (AU 336), Using the Woek of a Specialist.

  SAS 22 (AU 311), Planning and Supervision.

  SAS 45 (AU 334), Omnibus Statement on Auditing Standards - 1983, Related Parties.

  SAS 56 (AU 329), Analytical Procedures.

  SAS 61 (AU 380), Communication with Audit Committees.

- **Alderman, C. Wayne, and Deitrick, James W.:**

  "Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension". Auditing: A Journal of Practice and Theory (Winter 1982).

- **Harper, Robert M., Strawser, Jerry R., and Twang, Kwei:**

  "Establishing Investigation Thresholds for Preliminary Analytical Procedures". Auditing: A Journal of Practice & Theory (Fall 1990).

- **Holder, W.W.:**

  "Analytical Review Procedures in Planning the Audit: An Application Study". Auditing: A Journal of Practice & Theory (Spring 1983).

- **Hull, Rita P., and Mitchem, Cheryl:**
"Practitioners' Views on Communications Between Predecessor and Successor Auditors and Accountants". Accounting Horizons (June 1987).

- **Konrath, Larry F.:**
Auding Concepts and Applications: A Risk-Analysis Approach. West Pub. Co., N.Y., 1992.

- **Kell, Walter G., and William C. Boynton:**
Modern Auditing. John Wiley and Sons Inc., N.Y., 1992.

- **Kunitake, Walter K., Luzi, Andrew D., and Glezen G. William:**
"Analytical Review in Audit and Review Engagements". The CPA Journal (April 1985).

- **McAllister, John P., and Dirsmith, Mark W.:**
"How the Client's Business Environment Affects the Audit". Journal of Accountancy (February 1982).

- **Scott, Richard A., and Dale, Donald M.:**
"Interim Testing of Assets and Liabilities". The CPA Journal (November 1984).

- **Serlin, Jerry E.:**
  "Shopping Around: A Closer Look at Opinion Shopping". Journal of Accounting, Auditing & Finance (Fall 1985).

- **Taylor, Donald H., and G. William Glezen:**
  Auditing Integrated: Concepts and Procedures. John Wiley and Sons., Inc., 1991.

- **Van Son, W. Peter, Guy, Dan M., and Betts J. Frank:**
  "Engagement Letters: What Practice Shows". Journal of Accountancy (June 1982).

- **Van Son, W. Peter, and Winters, Alan J.:**
  "The Preaudit Conference: A Communication Tool". Journal of Accountancy (November 1982).

- **Wright, Arnold, and Ashton, Robert H.:**
  "Identifying Audit Adjustments with Attention-Directing Procedures". Accounting Review (October 1989).

- **Weinstein, Stephen:**
  "Survey on Chargeable Time". Journal of Accountancy (August 1982).

- **Wolfe, Donald N., and Smith, Gerald:**
  "Planning the Audit in a Distressed Industry". The CPA Journal (October 1988).

- **Zuber, George R., Elliott, Robert K., Kinney, William R., and Leisenring, James J.:**
  "Using Materiality in Adult Planning". Journal of Accountancy (March, 1983).

الفصل الثالث

الاهمية النسبية ، مخاطر المراجعة والاستراتيجيات المبدئية لعملية المراجعة

Materiality, Risk and Preliminary Audit Strategies

يهدف هذا الفصل الى دراسة ثلاث خطوات اضافية في تخطيط عملية المراجعة • في البداية يتم تعريف مفهوم الاهمية النسبية المستخدم في مجال المراجعة بالاضافة الى مناقشة العوامل التى يقوم بدراستها الراجع عند اتخاذ أحكامه المبدئية بخصوص تلك المتغيرات الهامة • بعد ذلك يتم دراسة مفهوم مخاطر المراجعة ، بالاضافة الى تحديد وشرح مكونات هذه المخاطر ، وأخيرا يتم شرح الاستراتيجيات المبدئية البديلة لعملية المراجعة التى يمكن استخدامها عند تخطيط عملية مراجعة تأكيدات القوائم المالية •

فى ضوء ذلك يمكن تخطيط هذا الفصل على النحو التالى:

٣ / ١ مفهوم الاهمية النسبية والاحكام المبدئية لها عند مستويات القوائم المالية •

٣ / ٢ مفهوم مخاطر المراجعة وأهميته ومكوناته الرئيسية •

٣ / ٣ الاستراتيجيات المبدئية لعملية المراجعة •

٣ / ٤ مراجع الفصل الثالث •

١/٣ مفهوم الاهمية النسبية والاحكام المبدئية لها عند مستويات القوائم المالية:

تعتبر الاهمية النسبية بمثابة الاساس لتطبيق معاييرالمراجعة المتعارف عليها ، لا سيما معايير العمل الميدانى واعداد التقارير • لذلك فان مفهوم الاهمية النسبية ذو تأثير كبير على عملية مراجعة القوائم المالية • تستلزم نشرة معايير المراجعة رقم ٤٧ قسم ٣١٢ فقرة (٨) ، والصادرة بعنوان مخاطر عملية المراجعة Audit Risk and Materiality in Conducting An Audit ، أن يقوم المراجع بدارسة الاهمية النسبية عند (١) تخطيط عملية المراجعة و (٢) تقييم ما اذا كانت القوائم المالية – كوحدة واحدة – تم تصويرها وعرضها بشكل عادل يتفق ويتسق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها أم لا • فيما يلى شرح معنى ذلك المفهوم ومدى ملاءمته فى مجال تخطيط عملية المراجعة •

مفهوم الاهمية النسبية : The Concept of Materiality

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الاهمية النسبة بأنها عبارة عن :

حجم الاسقاط أو التحريف فى المعلومات المالية والتى – فى ضوء الظروف المحيطة – تجعل من المحتمل أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص المعقول للشخص العادى الذى يعتمد على المعلومات عن طريق هذا الاسقاط أو التحريف (الخطأ المتعمد) •

يتطلب هذا المفهوم من المراجع أن يقوم بدراسة كل من :
(١) الظروف المتعلقة بالوحدة ، (٢) احتياجات المستخدمين من المعلومات والذين سوف يعتمدون على القوائم المالية التى تم مراجعتها • على سبيل المثال المقدار الذى يعتبر جوهريا للقوائم المالية لاحدى الوحدات قد لايكون جوهريا بالنسبة للقوائم المالية لوحدة أخرى ذات حجم أو طبيعة مختلفة ، أيضا فان مايعتبر جوهرى للقوائم المالية لاحدى الوحدات قد يتغير من فترة الى أخرى •

لذلك فقد يتوصل المراجع الى استنتاج بأن مستويات الاهمية النسبية لحسابات رأس المال العامل يجب أن تكون منخفضة بالنسبة لشركة معينة على حافة الافلاس مقارنة بشركة يبلغ معدل التداول المتعلق بها أربعة الى واحد ٠

عند دراسة احتياجات المستخدمين من المعلومات ، قد يكون من الملائم أن يتم افتراض أن المستخدمين على سبيل المثال سيكونوا مستثمرين تم ابلاغهم بشكل معقول ٠

يعتبر المفهوم السابق للاهمية النسبية هو المفهوم الشائع من وجهة النظر المحاسبية والذى يتميز بأنه عرف بلغة المستخدم العادى للقوائم المالية وهو ذلك الشخص الذى لديه تفهم عام لتلك القوائم ومعنى ما تمثله "، ويعتبر الموردون والبنوك المقرضة وحملة الاسهم مستخدمون عاديون للقوائم المالية ٠ ومع ذلك يعتبر هذا التعريف للاهمية النسبية غير عملى وتطبيقى ـ بسبب أن مستخدمى القوائم المالية العاديون قد يتراوحون بين أولئك البعيدين عن تغيير رأيهم وهؤلاء سريعى التغيير فى رأيهم والذى قد يكون فى رأيهم أن مبلغا صغيرا ـ بموجب هذا التعريف هو مبلغ مؤثر وجوهرى ٠

الاحكام المبدئية المرتبطة الاهمية النسبية :

Preliminary Judgements about Materiality

يتخذ المراجع أحكام مبدئية بشأن مستويات الاهمية النسبية عند تخطيط عملية المراجعة ٠ هذا التقييم الذى غالبا مايشار بالاهمية النسبية المخططة (Planning Materiality والذى يطلق عليه أيضا بمؤشر الاهمية النسبية ـ حيث يستخدم فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة كدليل للمساعدة فى تحديد طبيعة اجراءات المراجعة ومداها وتوقيتها) ٠ قد يختلف كلية عن مستويات الاهمية النسبية المستخدمة فى نهاية عملية المراجعة عند تقييم نواتج عملية المراجعة وذلك بسبب : (١) أن الظروف المحيطة يمكن أن تتغير، (٢) قد يتم الحصول على معلومات اضافية بخصوص العميل أثناء أداء عملية المراجعة ٠ فعلى سبيل المثال قد يحصل العميل على احتياجات تمويلية

للاستمرار فى مزاولة نشاطه والذى كان موضع شك عندما يتم تخطيط عملية المراجعة ، وقد أكدت عملية المراجعة على مدى تحسن السيولة المالية قصيرة الاجل للشركة بشكل جوهرى أثناء السنة • فى مثل تلك المواقف فان مستوى الاهمية النسبية المستخدم فى تقييم نواتج عملية المراجعة قد يكون أكبر من ذلك المستوى عند تخطيط الاهمية النسبية •

يجب على المراجع - عند تخطيط عملية المراجعة - أن يقوم بتقييم الاهمية النسبية عن مستويين هما :

- مستوى القوائم المالية The Financial Statement Level
حيث أن رأى المراجع عن عدالة العرض تمتد الى القوائم المالية - مأخوذة كوحدة واحدة •

- مستوى رصيد الحساب Account Balance Level ،
حيث ان المراجع يتحقق من أرصدة الحساب فى التوصل الى نتيجة شاملة عن عدالة القوائم المالية (هذا المستوى يمكن أن يتم تحديده أيضا مع مجموعة العمليات المالية على سبيل المثال المبيعات ، المشتريات وما الى ذلك) •

فيما يلى سوف يتم شرح العوامل التى يجب أن تؤخذ فى الحسبان والدراسة عند اتخاذ الاحكام المبدئية للاهمية النسبية عند كل مستوى •

الاهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية :

Materiality at the Financial Statement

يتم تحريف القوائم المالية جوهريا عندما تتضمن أخطاء ومخالفات ذات آثار هامة سواء فرديا أو على المستوى الاجمالى ومؤثرة بشكل كاف لمنع أن يتم عرض القوائم المالية بعدالة وبشكل متسق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها • فى هذا الخصوص يمكن أن تنتج التحريفات من سوء تطبيق مبادىء المحاسبة المتعارف عليها والخروج عنها أو اسقاط وحذف معلومات ضرورية •

عند تخطيط عملية المراجعة ، يجب أن يعترف المراجع بامكانية وجود أكثر من مستوى واحد للاهمية النسبية بالارتباط بالقوائم المالية • فبالنسبة

لقائمة الدخل يمكن أن ترتبط الاهمية النسبية باجمالى الايرادات ، دخل التشغيل ، الدخل قبل الضرائب أو صافى الدخل . أما بالنسبة لقائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) يمكن أن تتأسس الاهمية النسبية على اجمالى الاصول ، الاصول المتداولة ، رأس المال العامل أو حقوق المساهمين .

عند اتخاذ الحكم المبدئى المرتبط بالاهمية النسبية ، يحدد المراجع مبدئيا المستوى الاجمالى (الشامل) للاهمية النسبية لكل قائمة . على سبيل المثال قد يتم تقدير أن الاخطاء التى ستكون جوهرية بالنسبة لقائمة الدخل يبلغ اجماليها ١٠٠٠٠٠ج ، وبالنسبة لقائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) تبلغ مجموعها ٢٠٠٠٠٠ج . من غير الملائم فى مثل تلك الحالة بالنسبة للمراجع أن يستخدم الاهمية النسبية للميزانية فى تخطيط عملية المراجعة حيث أن مقدار تحريفات الميزانية العمومية التى تبلغ ٢٠٠٠٠٠ج أيضا تؤثر على قائمة الدخل ، حيث قد يتم تحريف قائمة الدخل جوهريا . لاغراض التخطيط يجب أن يستخدم المراجع أصغر مستوى اجمالى للتحريفات التى تعتبر جوهرية لاى من القوائم المالية . قاعدة القرار هذه تعتبر ملائمة بسبب :

(١) أن القوائم المالية تعتبر مترابطة ومتبادلة التأثير .

(٢) تتعلق كثير من اجراءات المراجعة بأكثر من قائمة واحدة .

فعلى سبيل المثال فان اجراءات المراجعة المرتبطة بتحديد ما اذا كانت المبيعات الاجلة فى نهاية العام قد تسجيلها فى الفترة الصحيحة (توفر دليل اثبات بخصوص كل من حسابات المدينين "الميزانية العمومية" والمبيعات "قائمة الدخل") .

الاحكام المبدئية للمراجع بخصوص الاهمية النسبية يتم اتخاذها قبل تاريخ الميزانية العمومية بفترة تتراوح مابين ستة الى تسعة شهور . لذلك فان الاحكام قد تتأسس على بيانات قوائم مالية مرحلية موقتة تم تحويلها الى سنوية . بشكل آخر يمكن أن ترتكز تلك الاحكام على نتائج مالية لسنة (أو لسنوات) سابقة ثم يتم تعديلها مقابل أية تغيرات حالية على سبيل المثال الظروف العامة للاقتصاد واتجاهات الصناعة ، هذا ويمكن القول بأن أحكام الاهمية النسبية تتضمن اعتبارات كمية ونوعية على النحو الاتى :

ارشادات كميــة : Quantative Guidelines

في الوقت الحالي لا توجد أية معايير في مجال المحاسبةأو مجـــال المراجعة تتضمن أية ارشادات رسمية عن المقاييس الكمية للاهمية النســبية • فيما يلي بعض الارشادات المستخدمة في الممارسة العملية :

أ ــ ٥٪ الى ١٠٪ من صافي الدخل قبل الضرائب (١٠٪ لاصغر دخل ، ٥٪ لاكبر دخل) •

ب ــ ½٪ الى ١٪ من اجمالي الاصول •

جـ ــ ١٪ من حقوق الملكية •

د ــ ½٪ الى ١٪ من اجمالي الايرادات •

هـ ــ نسبة مئوية متغيرة تعتمد على اجمالي الاصول أو الايرادات أيهما أكبر•

يصور الشكل رقم (٣/١) مثال توضيحي عن الارشاد الاخير ، والذى يعتمد على جدول يقوم باستخدامه مكاتب المحاسبة القانونية الكبيرة في الولايات المتحدة الامريكية (والذين يطلق عليهم بالستة الكبار) ، بهدف حســاب الاهمية النسبية عند تخطيط عملية المراجعة • بتطبيق ذلك المدخل عــلى القوائم المالية لاحد الشركات التى يبلغ اجمالي أصولها ٧٫٢٢٧ بليــون دولار كما تبلغ ايراداتها ٨٫٥٨٢ بليون دولار ، فان الاهمية النسبية عند مرحــلة التخطيط تبلغ بنحو ٧٫٥٦ مليون دولار (٣٫٨٣٠٫٠٠٠ دولار + (٠٫٠٠٠٦٧ × ٨٫٥٨٢ بليون دولار ــ ٣ بليون دولار) • بالمثل يشير الجدول الــى أن الاهمية النسبية عند مرحلة التخطيط ستكون ١٨٫٤٥٠ دولار عندما يكـــون اجمالي الاصول أو الايرادات أيهما أكبر يبلغ مليون دولار و٥٨٢٠٠ دولار عندما يكون الاساس يبلغ ١٠ مليون دولار •

تجدر الاشارة الى أن هناك عدة اعتبارات يمكن أن تفيد في حســاب مؤشر الاهمية النسبية هي :

ــ اذا كانت القوائم المالية بعملة أخرى غير الدولار الامريكي أو لعملة محلية لا يوجد لها جدول مؤشر أهمية نسبية معتمد ، فيجب حساب مؤشر الاهمية النسبية بالدولار ، وعليه لابد من ترجمة اجمالي الاصول أو الايــرادات

أيهما أكبر الى الدولار ، ثم يتم حساب موءشر الاهمية النسبية بالدولار ، بعد ذلك يتم ترجمة موءشر الاهمية النسبية مرة أخرى الى عملة القيد .

- فى حالة استخدام الايرادات فى حساب موءشر الاهمية النسبية - يجب أن يتم استخدام الايرادات السنوية حتى لو كانت الفترة المحاسبية تزيد أو تقل عن سنة .

- يجوز فى ظروف معينة - ان يتم تخفيض موءشر الاهمية النسبية عن المبلغ المحسوب باستخدام الجدول المرتبط ، الا أنه لا تجوز زيادته ، وفى الحالات التى يتم خلالها تخفيض ذلك الموءشر المحسوب ، فيجب ادراك أن هناك علاقة مباشرة بين موءشر الاهمية النسبية وأحجام العينة ، بحيث أن تخفيض هذا الموءشر بالنسبة لتأكيد أو تقدير معين للمخاطر - يوءدى الى زيادة أحجام العينة بالتناسب .

<u>اعتبارات وصفية</u> : Qualitative Consideration

ترتبط الاعتبارات الوصفية بأسباب التحريفات . فالتحريف الذى لا يعتبر جوهريا بشكل كمى قد يكون جوهريا بشكل وصفى . هذا قد يحدث - على سبيل المثال - عندما يمكن تمييز التحريف بأنه عبارة عن مخالفة معينة أو تصرف غير قانونى عن طريق العميل . اكتشاف حدوث أيا منهما قد يجعل المراجع يستنتج بأن هناك مخاطر جوهرية لتحريفات اضافية مماثلة ، وقد نصت نشرة معايير المراجعة قسم ٣١٢ فقرة (١٣) على أنه على الرغم من أن المراجع يجب أن يكون يقظا تجاه التحريفات التى يمكن أن تكون جوهرية بشكل وصفى ، وعادة مالا يكون عمليا أن يتم تصميم اجراءات لاكتشافها .

جدول رقم (١/٣)

مستويات الاهمية النسبية المعتمدة على نسبة مئوية متغيرة لاجمالى الاصول أو الايرادات

اذا كان اجمالى الاصول أو الايراد أيهما أكبر		الاهمية النسبية		فيما يزيد عن
أكبر من	ممكن لاتزيد عن	المؤشر (+)	المعامل (×)	
صفر دولار	٣٠ ألف دولار	صفر دولار +	٠٥٩ر	صفر دولار
٣٠ ألف	١٠٠ ألف	١٧٨٠ +	٠٣١ر	٣٠ ألف
١٠٠ ألف	٣٠٠ ألف	٣٩٧٠ +	٠٢١٤ر	١٠٠ ألف
٣٠٠ ألف	١ مليون	٨٣٠٠ +	٠١٤٥ر	٣٠٠ ألف
مليون	٣ مليون	١٨٤٠٠ +	٠١٠٠ر	مليـون
٣ مليون	١٠ مليون	٣٨٣٠٠ +	٠٠٦٧ر	٣٠ مليون
١٠ مليون	٣٠ مليون	٨٥٥٠٠ +	٠٠٤٦ر	١٠ مليون
٣٠ مليون	١٠٠ مليون	١٧٨٠٠٠ +	٠٠٣١٣ر	٣٠ مليون
١٠٠ مليون	٣٠٠ مليون	٣٩٧٠٠٠ +	٠٠٢١٤ر	١٠٠مليون
٣٠٠ مليون	١ بليون	٨٥٦٠٠٠ +	٠٠١٤٥ر	٣٠٠ مليون
بليـون	٣ بليون	١٨٤٠٠٠٠ +	٠٠١٠٠ر	١ بليون
٣ بليون	١٠ بليون	٣٨٣٠٠٠٠ +	٠٠٠٦٧ر	٣ بليون
١٠بليون	٣٠ بليون	٨٥٥٠٠٠٠ +	٠٠٠٤٦ر	١٠ بليون
٣٠ بليون	١٠٠ بليون	١٧٨٠٠٠٠٠ +	٠٠٠٣١ر	٣٠ بليون
١٠٠بليون	٣٠٠ بليون	٣٩٧٠٠٠٠٠ +	٠٠٠٢١ر	١٠٠٠ بليون
١٠٠ بليون	٠٠	٨٢٦٠٠٠٠٠ +	٠٠٠١٥ر	٣٠٠ بليون

الاهمية النسبية عند مستوى رصيد الحساب :

Materiality at The Account Balance Level

تمثل الاهمية النسبية عند هذا المستوى الحد الاقصى للتحريف الذى يمكن أن يوجد فى رصيد حساب معين قبل أن يتم اعتباره محرفا بشكل جوهرى . تعريف الاهمية النسبية عند هذا المستوى أيضا بالتحريف المقبول أو المسموح به Tolerable Misstatement . يجب ألا يختلط مفهوم الاهمية النسبية عند مستوى رصيد الحساب مع اصطلاح رصيد الحساب الجوهرى Material Account Balance ، حيث يشير الاصطلاح الاخير الى حجم رصيد الحساب المسجل Size of a Recorded Account Balance بينما يتعلق مفهوم الاهمية النسبية بمقدار التحريف Amount of Misstatement التى يمكن أن توثر على قرار المستخدم . يمثل رصيد الحساب المسجل بوجه عام الحد الاعلى للقيمة التى يمكن بواسطتها أن يتم المغالاة فى قيمتها . لذلك فان الحسابات ذات الارصدة الاصغر من مستوى الاهمية النسبية أحيانا مايقال عنها أنها غير جوهرية على مخاطر المغالاة . مع ذلك فليس هناك حد على القيمة التى عن طريقها يكون الحساب ذو رصيد مسجل صغير جدا يمكن أن يتم تدنيته . لذلك يجب أن يتم التحقق من أن الحسابات ذات الارصدة غير الجوهرية يمكن أن تتضمن تدنية فى القيمة التى تزيد عن مستوى الاهمية النسبية .

فى اتخاذ الاحكام الخاصة بالاهمية النسبية عند مستوى رصيد الحساب، يجب أن يقوم المراجع بدراسة العلاقة بينه وبين مستوى الاهمية النسبية للقوائم المالية . ذلك الاعتبار يجب أن يقود المراجع نحو تخطيط عملية المراجعة لاكتشاف التحريفات التى قد تكون غير جوهرية فرديا ، ولكنها عندما يتم تجميعها مع تحريفات فى أرصدة حسابات أخرى يمكن أن تكون جوهرية على مستوى القوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة .

تخصيص الاهمية النسبية للقوائم المالية على الحسابات :

Allocating Financial Statement Materiality To Accounts

عندما يتم التحديد الكمي للاحكام المبدئية للمراجع بشأن الاهمية النسبية للقوائم المالية ، فانه يمكن الحصول على تقدير مبدئى للاهمية النسبية لكل حساب عن طريق تخصيص الاهمية النسبية للقوائم المالية على الحسابات الفردية • يمكن اجراء التخصيص لكل من حسابات الميزانية وحسابات قائمة الدخل • مع ذلك فحيث أن أغلب تحريفات قائمة الدخل تؤثر أيضا على الميزانية العمومية وحيث أن هناك قليل من حسابات الميزانية العمومية ، فان كثير من المراجعين يقومون بعملية التخصيص على أساس حسابات الميزانية العمومية •

عند اجراء عملية التخصيص يجب أن يقوم المراجع بدراسة احتمال وجود تحريفات فى الحسابات والتكلفة المحتملة للتحقق من الرصيد • على سبيل المثال من المحتمل أن توجد حريفات فى رصيد المخزون بشكل أكبر من الاصول الثابتة ، وعادة مايكون اجراء مراجعة المخزون أكثر تكلفة من نظيره للاصول الثابتة •

لشرح عملية التخصيص يفترض أن اجمالى أصول احدى الشركات تتكون مما يلى :

	الرصيد
النقدية	٥٠٠٠٠٠ج
حسابات المدينين	١٥٠٠٠٠٠
المخزون	٣٠٠٠٠٠٠
الاصول الثابتة	٥٠٠٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠٠ج

يتوقع المراجع قليل من التحريفات فى النقدية والاصول الثابتة ، وبعض من التحريفات فى حسابات المدينين والمخزون • تأسيسا على الخبرة السابقة مع العميل ، يتوقع المراجع أن الحسابات ذات التحريفات القليلة سوف يتم مراجعتها بتكلفة أقل مقارنة بالحسابات الاخرى ، بافتراض أن التقدير المبدئى للاهمية النسبية للقوائم المالية يبلغ ١٪ من اجمالى الاصول أو ١٠٠٠٠٠ج ، يتم دراسة خطط التخفيض البديلة التالية :

الحساب	تخصيص الاهمية النسبية	
	الخطة أ	الخطة ب
النقدية	٥٠٠٠ج	٢٠٠٠ج
حسابات المدينين	١٥٠٠٠	١٨٠٠٠
المخزون	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
الاصول الثابتة	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
الاجمالى	١٠٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠٠ج

فى الخطة (أ) يتم توزيع الاهمية النسبية بشكل متناسب على كل حساب بدون النظر الى التحريفات النقدية المتوقعة أو تكاليف المراجعة المتوقعة ، أما فى الخطة (ب) فان عمليات التخصيص للاهمية النسبية قد تمت بشكل أكبر بالنسبة لحسابات المدينين والمخزون والتى تتعرض للتحريفات بشكل أكبر كما أن تكاليف اكتشافها تعتبر أكبر • لذلك فان مقدار أدلة الاثبات المطلوبة ولتلك الحسابات يتم تخفيضها بسبب العلاقة العكسية بين الاهمية النسبية لرصيد الحساب وأدلة الاثبات • فى الواقع فان المراجع يسمح ببساطة بنصيب أكبر من اجمالى التحريفات المسموح بها لتظل فى تلك الحسابات بينما سيكون من المكلف جدا أن يتم اكتشاف تلك التحريفات •

على الرغم من أنه كلما قلت الاهمية النسبية المخصصة للنقدية والاصول الثابتة كلما زاد مقدار أدلة الاثبات المطلوبة لتلك الحسابات ، ولا شك أن

الحقيقة القائلة بأنها سوف تتكلف قليلا عند القيام بمراجعتها ـ سوف يترتب عليها وفورات شاملة ٠

قد يتم تعديل عملية تخصيص التقدير المبدئى للاهمية النسبية أثناء أداء العمل الميدانى ٠ على سبيل المثال فاذا وجد ان مقدار التحريفات عند التحقق من حسابات المدينين ٨٠٠٠ج فقط ، فانه يمكن تخصيص نصيب غير مستخدم للاهمية النسبية لذلك الحاب بمقدار ١٠٠٠٠ج على المخزون فى ظل الخطة (ب) ٠

على الرغم من أن الشرح السابق يشير الى درجات معينة من الدقة فى تخصيص الاهمية النسبية للقوائم المالية على الحسابات الا أنه فى التحليل النهائى تعتمد العملية لحد كبير على الحكم الشخصى الذاتى للمراجع ٠

مما سبق يتضح أن موءشر الاهمية النسبية يستخدم كمقياس الدقة المراجعة التى تجرى للقوائم المالية ككل ٠ الا أنه عند دراسة كل تأكيد منفصل فان الامر يتطلب توزيع مقياس الدقة هذا على كل تأكيد ، فاذا ما تم تقييم احتمال حدوث خطأ لكل تأكيد باستخدام موءشر الاهميةالنسبية فان مجموع الاخطاء المحتملة فى جميع التأكيدات يمكن أن يكون عدة مرات من موءشر الاهمية النسبية ، وعلى ذلك يتم جعل تقييم المخاطر بالنسبة للاخطاء التى تساوى الخطأ المقبول أو التى تكون أكبر منه لكل تأكيد بدلا من نسبها الى موءشر الاهمية النسبية ٠

فهنا يتطلب الامر استخدام الخطأ المقبول (بدلا من موءشر الاهمية النسبية) والذى يعرف بأنه عبارة عن أقصى خطأ فى التأكيد يمكن للمراجع أن يقبله مع استخلاص أن نتيجة الاختبار قد حققت هدف المراجعة، فالخطأ المقبول بالنسبة للتأكيد مثله مثل موءشر الاهمية النسبية بالنسبة للقوائم المالية ككل ، ويتم حسابه وفقا للجدول التالى :

نسبة القيمة الدفترية للتأكيد محل الفحص الى اجمالي الاصول أو الايرادات أيهما أكبر	اضرب مؤشر الاهمية النسبية فى×
من صفر الى أقل من ٠٠٠١٪	٠٠٠٥
من ٠٠٠١ الى أقل من ٠٠٢٥٪	٠٠٠١٠
من ٠٠٢٥ الى أقل من ٠٠٥٠٪	٠٠٠٥٠
من ٠٠٥٠ الى أقل من ١٠٠٠٪	٠٠٠٧٠
من ١٠٠٠ الى أقل من ٤٠٠٠٪	٠٠١٠٠
من ٤٠٠٠ الى أقل من ٩٠٠٠٪	٠٠٢٠٠
من ٩٠٠٠ الى أقل من ١٦٠٠٠٪	٠٠٠٣٠٠
من ١٦٠٠٠ الى أقل من ٢٥٠٠٪	٠٠٤٠٠
من ٢٥٠٠٠ الى أقل من ٣٦٠٠٠٪	٠٠٥٠٠
من ٣٦٠٠٠ الى أقل من ٤٩٠٠٠٪	٠٠٦٠٠
من ٤٩٠٠٠ الى أقل من ٦٤٠٠٠٪	٠٠٧٠٠
من ٦٤٠٠٠ الى أقل من ٨١٠٠٠٪	٠٠٨٠٠
من ٨١٠٠٠ الى أقل من ١٠٠٠٠٠٪	٠٠٩٠٠

× يتم حساب الخطأ المقبول باستخدام المعادلة التالية والتى قد تستخدم بدلا من الجدول :

الخطأ المقبول = مؤشر الاهمية × √(القيمة الدفترية محل الاختبار / رقم الاصول أو الايرادات أيهما أكبر)

وكمثال :

الاصول = ١٠٠٠٠٠٠٠ دولار
الايرادات = ١٢٠٠٠٠٠٠ دولار
مؤشر الاهمية النسبية = ٨٦٠٠٠ دولار
القيمة الدفترية للحساب = ٢٠٠٠٠٠٠ دولار
نسبة القيمة الدفترية لرقم الاصول أو الايرادات أيهما أكبر =

٢ مليون / ١٢ مليون = ٠٠١٧

معامل ضرب المؤشر وفقا للجدول ٠٠٤
الخطأ المقبول = المؤشر × ٠٠٤ = ٣٤٠٠٠ دولار
باستخدام المعادلة السابقة = الخطأ المقبول √(٢ مليون / ١٢ مليون) = ٣٥٠٠٠ دولار

العلاقة بين الاهمية النسبية وأدلة اثبات المراجعة :

Relationship Between Materiality and Audit Evidence

كما سبق ذكره فى الفصل الاول تعتبر الاهمية النسبية أحد العوامل التى توءثر على حكم المراجع بشأن كفاية (المقدار المطلوب) أدلة الاثبات ٠عند القيام بالتوصل الى تعميمات بشأن تلك العلاقة ، فان الفرق بين اصطلاحى الاهمية النسبية ورصيد الحساب الجوهرى يجب أن يوءخذ فى الحسبان ٠ على سبيل المثال بوجه عام من الدقة القول بأنه كلما انخفض مستوى الاهمية النسبية كلما زاد مقدار أدلة الاثبات المطلوبة (علاقة عكسية) ٠ بعبارة أخرى ان الامر يتطلب الحصول على مزيد من أدلة الاثبات للحصول على ضمان معقول بأن رصيد المخزون المسجل لم يحرف بأكثر من ١٠٠٠٠٠ج ، مقارنة بأنه يجب أن يتم ضمان أن الرصيد لم يحرف بأكثر من ٢٠٠٠٠٠ج ٠

أيضا من الصحة يمكن القول بأنه كلما زاد أو كلما كان رصيد الحساب أكثر جوهريا ، كلما زاد مقدار أدلة الاثبات المطلوبة (علاقة مباشرة) ٠ بعبارة أخرى يكون مطلوبا الحصول على مزيد من أدلة الاثبات للمخزون عندما تمثل ٣٠٪ من اجمالى الاصول مقارنة عندما يمثل المخزون ١٠٪ من اجمالى الاصول ٠

٣ / ٢ مخاطر المراجعة وأهميته ومكوناته الرئيسية:

عند تخطيط عملية المراجعة ، يجب أن يقوم المراجع أيضا بدراسة مخاطر المراجعة ، وقد عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (٤٧) قسم ٣١٢ فقرة (٢) مخاطر المراجعة بأنها عبارة عن :

تعد مخاطر المراجعة من المخاطر المترتبة على الفشل غير المقصود للمراجع فى تعديل رأيه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية وهو على غير علم بذلك ٠

بعبارة أخرى تتمثل مخاطر المراجعة في ابداء المراجعلرأى غير سليم عن معلومات مالية محرفة تحريفا جوهريا ، كما هو الحال عندما يبدى رأيا بدون تحفظ عن قوائم مالية دون أن يعلم بأنها محرفة بشكل جوهرى .

كلما زادت درجة التأكد التى يرغب فيها المراجع للتعبير عن الرأى الصحيح ، كلما انخفضت درجة التأكد التى يرغب فيها المراجع للتعبيرعن الرأى الصحيح ، كلما انخفضت درجة مخاطر المراجعة التى يرغب فى قبولها . فاذا كانت الرغبة فى التأكد بنسبة ٩٩٪ . كانت مخاطر المراجعة تعادل ١٪ ، بينما اذا كانت درجة التأكد المقنعة بنسبة ٩٥٪ ، كلما كانت مخاطر المراجعة تعادل ٥٪ .

يكون المراجعرأيه عن القوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة على أساس أدلة الاثبات التى يتم الحصول عليها عن طريق تحقق التأكيدات المرتبطة بأرصدة الحساب الفردية أو مجموعة العمليات المالية . يتمثل الهدف فى الحد من مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد الحساب ، حيث أنه عند نهاية عملية المراجعة فان مخاطر المراجعة المرتبطة بالتعبير عن الرأى فى القوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة سوف تكون عند مستوى منخفض ملائم .

وقد عبر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين عن ضرورة تقدير المخاطر عند التخطيط لعملية المراجعة ، حيث أشارت الفقرة (٩) القسم (٣١٢) من نشرة معايير المراجعة رقم (٤٧) على أن المراجع يجب عليه أن يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون المخاطرة التى تتضمنها تلك العملية محدودة بمستوى منخفض ، وقد يتم تقدير المخاطرة بصورة كمية أو غير كمية حيث يتم التعبير عمليا عن المخاطر بشكل كمى فى صورة نسبة ، أو بشكل وصفى كيفى فى صورة مدى معين يقع بين حد أقصى وحد أدنى .

مكونات مخاطر المراجعة : Audit Risk Components

هناك ثلاثة مكونات لمخاطر المراجعة هى المخاطر الحتمية ، مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف • فيما يلى مناقشة لكل نوع منها :

المخاطر الحتمية : Inherent Risk

المخاطر الحتمية تعبر عن قابلية تأكيد ما الى التحريف الجوهرى ، بافتراض أنه ليس هناك سياسات أو اجراءات لهيكل الرقابة الداخلية المرتبطة•

بعبارة أخرى تعرف المخاطر الحتمية أو الملازمة أو المتأصلة بأنها عبارة عن حساسية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للتحريف الذى يكون جوهريا اذا اجتمع مع تحريفات فى أرصدة أخرى أو نوع معين من العمليات وذلك مع عدم وجود هيكل رقابة داخلية مرتبطة •

يستلزم تقييم المخاطر الحتمية دراسة الامور التى قد يكون لها أثر جوهرى على التأكيدات لكافة أو كثير من الحسابات والامور التى قد تتعلق فقط بالتأكيدات المرتبطة بحسابات معينة • كأمثلة على الامور التى قد يكون لها آثار جوهرية ما يلى :

- ربحية الوحدة مقارنة بربحية الصناعة •
- حساسية نتائج التشغيل للعوامل الاقتصادية •
- مشاكل الاستمرارية مثل نقص رأس المال العامل الكافى •
- طبيعة ، سبب ومقدار التحريفات المعروفة والمحتملة المكتشفة فى عملية المراجعة السابقة •
- اعادة تنظيم الادارة وسمعتها والمهارات المحاسبية •
- تأثير التطويرات التكنولوجية على أعمال الشركة وقدرتها التنافسية •

تتضمن الامور التى قد تتعلق فقط بحسابات محددة مايلى :

- الحسابات أو العمليات المالية التى يكون من الصعب مراجعتها .
- القضايا المحاسبية الصعبة والمثيرة للجدل .
- القابلية للاختلاس .
- تعقيد العمليات الحسابية .
- نطاق الحكم المرتبط بالتأكيدات .
- حساسية عمليات التقويم للعوامل الاقتصادية .
- طبيعة ، سبب ومقدار التحريفات المعروفة والمحتملة المكتشفة فى عملية المراجعة السابقة .

قد تكون المخاطر الحتمية لبعض التأكيدات أكبر منها للبعض الاخر ، على سبيل المثال فان تأكيد وجود أو حدوث النقدية يعتبر أكثر عرضة وقابلية للتحريف من خلال الاختلاس من نفس التأكيد المرتبط بالاصول الثابتة. بالمثل فان تأكيد التقييم والتخصيص للاصول المستأجرة يعتبر أكثر عرضة للتحريف بسبب الطبيعة المعقدة للعمليات الحسابية للتأجير الرأسمالى مقارنة بنفس التأكيد المرتبط بالاهلاك المتراكم الذى يرتكز على العمليات الحسابية المرتكزة على طريقة القسط الثابت .

توجد المخاطر الحتمية بشكل مستقل عن مراجعة القوائم المالية، لذلك فان المراجع لا يمكنه أن يغير المستوى الفعلى للمخاطر الحتمية Actual Level of Inherent Risk . مع ذلك فيمكن للمراجع أن يغير مستوى المخاطر الحتمية محل التقييم Assessed leve of inherent risk . على سبيل المثال فان المراجع يمكنه أن يمتنع عن محاولة تقييم المخاطر الحتمية عند مستوى ملائم ويقوم بتقييمها ببساطة عند الحد الاقصى . قد يختار المراجع اختباره عندما يستنتج أن المجهود المبذول لتقييم المخاطر الحتمية لتأكيد معين سوف يزيد عن التخفيض المحتمل فى مدى اجراءات المراجعة الناشئة عن استخدام التقييم الادنى .

تقييم المراجع للمخاطر الحتمية يتم اجراءه بشكل رئيسى عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة .

مخاطر الرقابة : Control Risk

مخاطر الرقابة هى المخاطر الخاصة بأن التحريفات الجوهرية التى يمكن أن تحدث فى تأكيد معين سوف لا يتم منع حدوثه أو اكتشافه فى الوقت المناسب عن طريق سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية .

بعبارة أخرى تعرف مخاطر الرقابة بأنها تلك المخاطر الناتجة من حدوث تحريف فى أحد الارصدة أو فى نوع معين من العمليات والذى قد يكون جوهريا اذا اجتمع مع تحريفات فى أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه فى وقت مناسب عن طريق هيكل الرقابة الداخلية.

تعتبر مخاطر الرقابة دالة لفعالية سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية . نظم الرقابة الداخلية الفعالة على تأكيد معين تخفض مخاطر الرقابة، بينما نظم الرقابة غير الفعالة تزيد من مخاطر الرقابة . لا يمكن أبدا أن تكون مخاطر الرقابة معادلة للصفر حيث أن نظم الرقابة الداخلية لا يمكن أن تقدم ضمان كامل بأن كافة التحريفات الجوهرية سوف يتم منع حدوثها أو اكتشافها .

مثل المخاطر الحتمية - فان المستوى الفعلى لمخاطر الرقابة لتأكيد معين لا يمكن أن يتغير عن طريق المراجع . مع ذلك يمكن للمراجع أن يغير تقييمه لمستوى مخاطر الرقابة عن طريق تعديل (١) الاجراءات المستخدمة فى الحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية المرتبط بالتأكيد ، (٢) الاجراءات المستخدمة لاداء اختبارات الالتزام بالرقابة الداخلية. تلك الاجراءات التى سوف يتم شرحها بالتفصيل فى الفصل الرابع . بصفة عامة فان الاستخدام المتزايد لكل من النوعين من الاجراءات يعتبر أمرا مطلوبا عندما يرغب المراجع فى تدعيم مستوى مخاطر الرقابة الذى تم تقييمه بشكل منخفض .

عادة يحدد المراجعون مستوى مخاطر الرقابة المخططة موضع التقييم A Planned Assessed Level of Control Risk لكل تأكيد جوهرى فى القوائم المالية فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة . تعتمد المستويات

المخططة المقيمة على الافتراض الخاص بفعالية تصميم وتشغيل الاجزاء الملائمة لهيكل الرقابة الداخلية للعميل • بالنسبة لعمليات المراجعة المستمرة فان المستويات المخططة المقيمة غالبا ما تعتمد على المعلومات الموجودة في أوراق عمل السنة السابقة • المستوى الفعلى المقيم لمخاطر الرقابة An Actual Assessed Level of Control Risk يتم تحديده لكل تأكيد بشكل متتابع اعتمادا على أدلة الاثبات التى يتم الحصول عليها من دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية للعميل أثناء العمل المرحلى أو الموقت فى مرحلة اجراء الاختبارات لعملية المراجعة الحالية (بعض المراجعين لا يحاولون القيام باجراء تقييم منفصل لكل من المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة ، بالاحرى فانهم يقومون باجراء تقييم مختلط والذى يمثل المخاطر الخاصة بأن التأكيد قد حرف جوهريا) •

مخاطر الاكتشاف : Detection Risk

مخاطر الاكتشاف هى المخاطر الخاصة بأن المراجع لن يكتشف التحريف الجوهرى الذى يوجد فى تأكيد معين •

بعبارة أخرى تعبر مخاطر الاكتشاف عن المخاطر المتمثلة فى كون اجراءات المراجعة قد تؤدى بالمراجع الى نتيجة مؤداها عدم وجود تحريف فى أحد الارصدة أو فى نوع معين من العمليات فى الوقت الذى يكون فيه هذا التحريف موجودا ، ويكون جوهريا اذا ما اجتمع مع أخطاء فى أرصدة أخرى أو نوع معين من العمليات •

تعتبر مخاطر الاكتشاف دالة لفعالية اجراءات المراجعة وتطبيقها عن طريق المراجع • بخلاف المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، فان المستوى الفعلى The Actual Level لمخاطر الاكتشاف يمكن أن يتغير عن طريق المراجع عن طريق تغيير طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التحقق

الاساسية التى يتم اجرائها على تأكيد معين • على سبيل المثال فان استخدام اجراءات أكثر فعالية تؤدى الى مستوى منخفض من مخاطر الاكتشاف مقارنة باستخدام اجراءات أقل فعالية • بالمثل فان اختبارات التحقق المؤداة عند قرب أو عند تاريخ الميزانية العمومية بدلا من تاريخ مرحلى أو مؤقت واستخدام عينات أكبر بدلا من العينات الاصغر تؤدي الى مستويات منخفضة من مخاطر الاكتشاف •

عند تحديد مخاطر الاكتشاف ، يجب على المراجع أيضا دراسة احتمال أنه سوف يرتكب خطأ معين ، على سبيل المثال سوء تطبيق أحد معايير المراجعة أو سوء تفسير دليل الاثبات الذى تم الحصول عليه • يمكن تخفيض تلك المظاهر المرتبطة بمخاطر الاكتشاف عن طريق التخطيط الكافى والاشراف الصحيح مع التقييد بمعايير الرقابة على جودة الاداء •

فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة يتم تحديد مستوى مخاطر الاكتشاف المخطط المقبولة A Planned Acceptable Level Of Detection Risk لكل تأكيد جوهرى عن طريق تطبيق نموذج مخاطر مراجعة الذى يقوم بالربط بين مكونات مخاطر المراجعة (كما سيتم شرحه فى الجزء التالى) • يتم تعديل مستويات مخاطر الاكتشاف المخططة بشكل تتابعى - عندما يكون هذا ضروريا - اعتمادا على أدلة الاثبات التى يتم الحصول عليها والخاصة بفعالية نظم الرقابة الداخلية •

بوجه عام تنبع مخاطر الاكتشاف جزئيا من حالة عدم التأكد التى تصاحب استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية ، وعدم فحص جميع الارصدة والعمليات فحصا شاملا ، كما قد تنتج جزئيا بسبب اختيار اجراءات مراجعة غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الاجراءات بطريقة سليمة ، وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما :

١ - المخاطر المتعلقة بفشل اجراءات الفحص التحليلى فى اكتشاف الاخطاء التى لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية •

٢ ـ المخاطر المرتبطة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبـــارات التفصيلية فى الوقت الذى يكون هناك تحريف جوهرى يوجب الرفض ولم يتـم اكتشافه عن طريق هيكل الرقابة الداخلية واجراءات الفحص التحليلى .

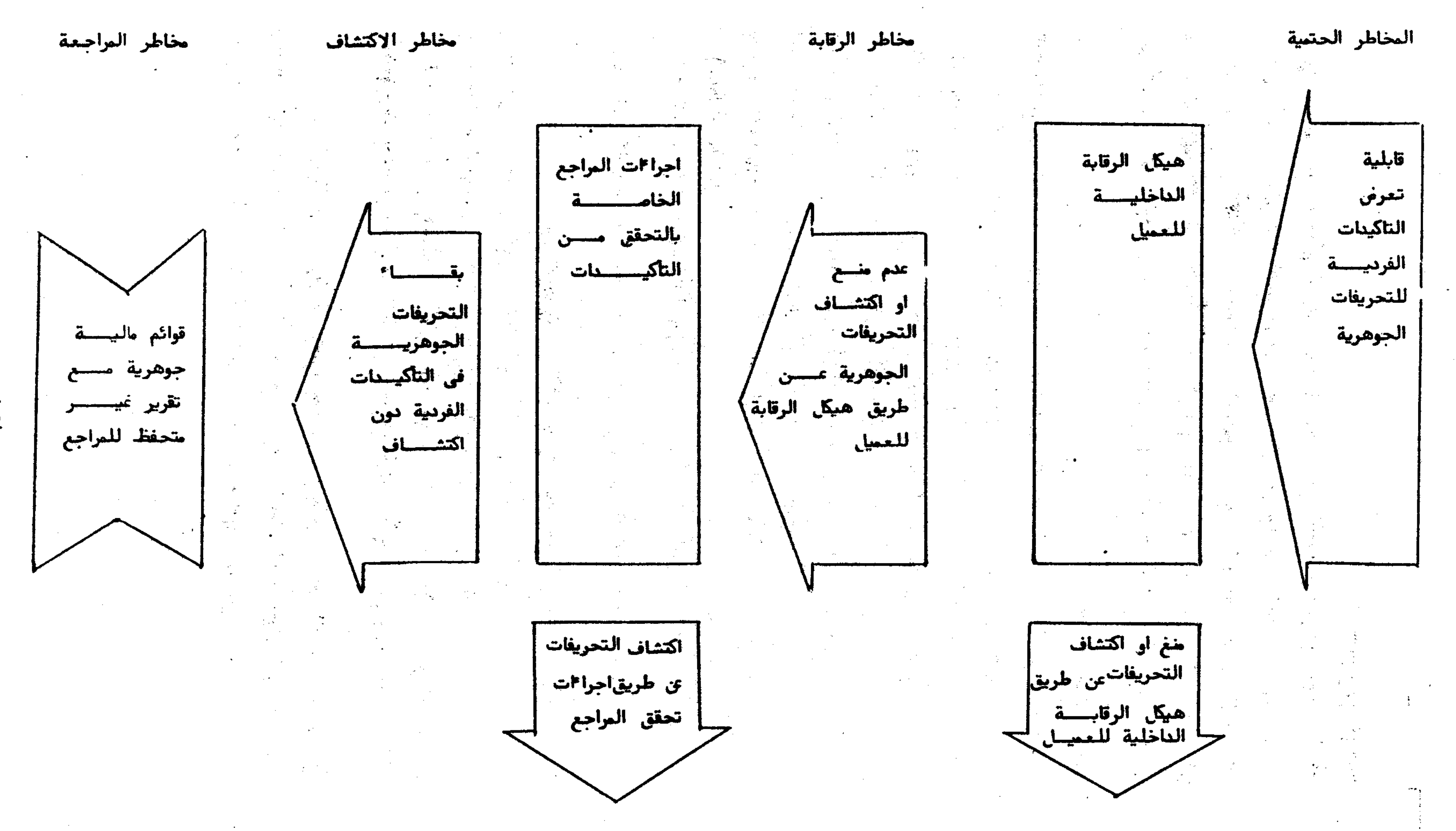
هذا وتختلف مخاطر الاكتشاف عن كل من المخاطر الحتمية ومخاطـر الرقابة فى كونها تتوقف على اجراءات المراجعة التى يستخدمها المراجـع ، بوجه عام هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكل من المخاطر الحتميـة ومخاطر الرقابة ، فكلما انخفضت المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، كلمـا زادت مخاطر الاكتشاف التى يتحملها المراجع ، والعكس صحيح .

يوضح الشكل البيانى رقم (٣/٢) ملخصا لمكونات مخاطر المراجعة.

العلاقة بين مكونات مخاطر المراجعة : Relationship Among Risk Components

بالنسبة لمستوى محدد من مخاطر المراجعة ، توجد هناك علاقة عكسية بين المستويات المقيمة للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لتأكيد معين ومسـتوى مخاطر الاكتشاف الذى يمكن للمراجع أن يقبله لذلك التأكيد . لذلك فكلمـا انخفض مستويات تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، كلما ارتفع المستـوى المقبول لمخاطر الاكتشاف . ترتبط المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة بظـروف العميل ، بينما يمكن الرقابة على مخاطر الاكتشاف عن طريق المراجع كما سبق شرحه فى الجزء السابق . تبعـا لذلك فان المراجع يتحكم فى مخاطـر المراجعة عن طريق تعديل مخاطر الاكتشاف طبقا للمستويات المقيمة للمخاطـر الحتمية ومخاطر الرقابة .

عند الربط بين مكونات مخاطر المراجعة ، يمكن للمراجع أن يعبر عن كل مكون فى صورة كمية على سبيل المثال نسب مئوية أو فى شكل وصفـى على سبيل المثال منخفض جدا ، منخفض ، متوسط ، مرتفع وحد أقصـى ، أيا كان الامر يتعين الاشارة الى أن فهم العلاقة التى يتم التعبير عنها فـى نموذج مخاطر المراجعة تعتبر أمرا جوهريا عند تحديد المستوى المخطط المقبول لمخاطر الاكتشاف .


المخاطر الحتمية
قابلية تعرض التاكيدات الفردية للتحريفات الجوهرية
هيكل الرقابة الداخلية للعميل
منع او اكتشاف التحريفات عن طريق هيكل الرقابة الداخلية للعميل
مخاطر الرقابة
عدم منع او اكتشاف التحريفات الجوهرية عن طريق هيكل الرقابة للعميل
اجراءات المراجع الخاصة بالتحقق من التاكيدات
اكتشاف التحريفات عن طريق اجراءات تحقق المراجع
مخاطر الاكتشاف
بقاء التحريفات الجوهرية فى التاكيدات الفردية دون اكتشاف
مخاطر المراجعة
قوائم مالية جوهرية مع تقرير غير متحفظ للمراجع

نموذج مخاطر المراجعة : Audit Risk Model

ان مراجعة القوائم المالية لاى منشأة (فيما عدا المنشآت الصغيرة) هى عملية معقدة وتتطلب تحديد حجم ومدى المراجعة بدون أن يكون هناك مراجعة أكثر أو أقل من اللازم • ولتسهيل التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يتم استخدام مفهوم نموذج مخاطر المراجعة Audit Risk Model ، والذى يوفر على القاعدة العريضة من العملاء قدرا معقولا من الثبات فى جودة أعمال المراجعة أينما تؤدى •

ويوفر النموذج حلقة الوصل بين الاجراءات التى يتم تأديتها والرأى الذى يتم اصداره والذى يمثل المنتج المرئى لعملية المراجعة ، يوضح هذا النموذج رياضيا العلاقة بين مخاطر اصدار رأى بدون تحفظ على قوائم مالية بها خطأ هام مؤثر من ناحية ، وحجم هذا الخطأ المحتمل من ناحية أخرى ، ويمكن - بشرط - تحديد المبلغ الاجمالى للخطأ الواجب اكتشافه (أى مؤشر الاهمية النسبية) - تطبيق نموذج مخاطر المراجعة من أجل تحديد مدى الاختبار المطلوب لتخفيض مخاطر وجود خطأ هام مؤثر بالقوائم المالية الى مستوى معين ، ومع هذا فان تطبيق هذا النموذج يتطلب الحكم الشخصى فى تقييم المخاصر كلا على حده والتى ادمجت فى النموذج •

ويعبر اصدار رأى بدون تحفظ عن ثقة معقولة بأن القوائم المالية ليس بها خطأ ه'. ـ ـرُ ، والوجه الاخر للعملة هو أن هناك مخاطر وجود تحريف هام مؤثر بالقوائم المالية وهو ما يطلق عليه مخاطر المراجعة (خ م) •

ويعبر نموذج مخاطر المراجعة عن العلاقة بين مكونات مخاطر المراجعة على النحو التالى :

خ م = خ ح × خ ق × خ ك

تمثل الرموز السابقة كل من مخاطر المراجعة ، المخاطر الحتمية ، مخاطر الرقابة ، مخاطر الاكتشاف على التوالى •

لشرح استخدام النمـوذج يفترض أن المراجع قد قام باجراء التقييم التالى للمخاطر بالنسبة لتأكيد معين ، على سبيل المثال فان تأكيد تقييم أو تخفيض المخزون يتمثل فى الاتى :

خ ح = ٥٠٪ خ ق = ٥٠٪

علاوة على ذلك يفترض أن المراجع قد حدد مخاطر المراجعة الشامـلة (خ م) بنحو ٥٪ • على هذا الاساس يمكن تحديد مخاطر الاكتشاف عن طريق يحل النموذج على النحو التالى :

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م}}{\text{خ ح} \times \text{خ ق}}$$

$$= \frac{\text{٠٥ر}}{\text{٥٠ر} \times \text{٥٠ر}}$$

$$= \text{٢٠٪}$$

فاذا قرر المراجع أن المخاطر الحتمية لايمكن أن يتم تحديدها كميـا أو أن تكلفة المجهود الذى يمكن بذله لاجراء ذلك تفوق فوائد التقييم المختصة، فانه يمكن أن يأخذ مدخل متحفظ لتقييم المخاطر الحتمية عند مستوى الحـد الاقصى (١٠٠٪) •

فى تلك الحالة ـ فان الاحتفاظ بالعوامل الاخرى ثابتة فـى المثـال المتقدم ـ يجعل نموذج مخاطر المراجعة يؤدى الى مخاطر اكتشاف (خ ك) تبلغ ١٠٪ (٠٥ر/ (١ × ٥ر) ، فاذا قام المراجع أيضا بتقييم مخاطر الرقابة (خ ق) عند مستوى الحدالاقصى ، فان مخاطر الاكتشاف (خ ك) تصبح ٥٪ (٠٥ر/ (١×١)) •

عندما يستخدم نمـوذج مخاطر المراجعة فى مرحلة التخطيط لتحديـد مخاطر الاكتشاف المخططة لتأكيد معين ، فان مخاطر الرقابة (خ ق) تتأسس على المستوى المخطط المقيم لمخاطر الرقابة • فاذا تم تحديد أن المسـتوى

المقيم الفعلى لمخاطر الرقابة لتأكيد معين يختلف عن المستوى المخطط ، فان النموذج يمكن أن يعاد تطبيقه باستخدام المستوى الفعلى المقيم لمخاطر الرقابة ، يتم استخدام مخاطر الاكتشاف المعدلة بعد ذلك فى الانتهاء من تصميم اختبارات التحقق الاساسية ٠

فى الممارسة العملية - كثير من المراجعين لا يحاولون أن يقوموا بالتحديد الكمى لكل من مكونات مخاطر المراجعة ٠ حيث أن ذلك يجعل من الصعب حل نموذج مخاطر المراجعة رياضيا ٠ على ذلك فحتى عندما لايتم الحل رياضيا ، فان التآلف مع النموذج يجعل العلاقة التالية واضحة حتى يمكنه الاحتفاظ بمخاطر المراجعة عند مستوى محدد ، فكلما ارتفعت المستويات المقدرة للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، كلما سينخفض المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف ٠

مصفوفة مكونات المخاطر : Risk Components Matrix

بعض المراجعين الذين يستخدمون التعبيرات غير الكمية للمخاطر يستعينوا بمصفوفة مكونات المخاطر مثل تلك المصفوفة التى يصورها الجدول رقم (٣/٣) بغرض الربط بين مكونات المخاطر ٠ تشير دراسة المصفوفة الى أنها متسقة مع نموذج مخاطر المراجعة فى أن المستويات المقبولة لمخاطر الاكتشاف ترتبط بشكل عكسى مع تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ٠ تشير المصفوفة الى أنه اذا تم تقييم المخاطر الحتمية عند مستوى مرتفع ، وتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى معتدل ، فان المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف سيكون منخفض ٠

تفترض تلك المصفوفة أن مخاطر المراجعة تم تقييدها وتحديدها بمستوى منخفض ، يمكن عمل مصفوفات أخرى بديلة لتحديد مخاطر الاكتشاف المتسقة مع المستويات الاخرى لمخاطر المراجعة ٠

شكل رقم (٣/٣)

مصفوفة مكونات المخاطـر

تقييم المخاطر الحتمية	تقييم مخاطر الرقابة			
	الحد الاقصى	مرتفع	معقول	منخفض
	المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف لتحقيق مخاطر مراجعة منخفضة			
الحد الاقصى	منخفض جدا	منخفض جدا	منخفض	منخفض
مرتفع	منخفض جدا	منخفض	منخف	معتدل
معتدل	منخفض	منخفض	معتدل	مرتفع
منخفض	منخفض	معتدل	مرتفع	(×)

(×) قد لاتكون اختبارات التحقق الاساسية ضرورية لتأكيد معين ٠

كما يصور جدول رقم (٣/٤) مستوى مخاطر عدم الاكتشاف المقبولة عادة بناء على تقدير المراجع لمستوى المخاطر الحتمية ومستوى مخاطر الرقابة ٠

مصفوفة مخاطر عدم الاكتشاف المقبولة

تقدير المراجع لمستوى مخاطر الرقابة

تقدير المراجع للمخاطر الحتمية	منخفض	متوسط	مرتفع
مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض
متوسط	مرتفع	متوسط	منخفض
منخفض	مرتفع	مرتفع	متوسط

يتضح من جدول رقم (٣/٤) أن العلاقة بين ناتج تركيب درجتى المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، وبين مخاطر عدم الاكتشاف التى يحددها المراجع، لابد وأن تكون علاقة عكسية ، فعلى سبيل المثال اذا اعتقد المراجع أن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة مرتفعة ، فيجب أن تكون مخاطر عدم الاكتشاف المقبولة منخفضة ، لكى تنخفض مخاطر المراجعة الى مستوى مقبول ، ومن جهة اخرى عندما تكون المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة منخفضة ، يجب أن تكون مخاطر عدم الاكتشاف المقبولة مرتفعة ، لكى تنخفض مخاطر المراجعة الى مستوى مقبول ، وفى كلا الحالتين فان طبيعة توقيت ومدى اجراءات التحقق يجب أن تؤخذ فى الاعتبار للوصول الى مستوى مقبول من مخاطر عدم الاكتشاف .

مخاطر المراجعة عند مستويات القوائم المالية وأرصدة الحساب :

Audit Risk at the Financial Statement and Account Balance Levels

يقوم المراجع بتحديد المستوى الشامل لمخاطر المراجعة الذى يتعين تحقيقه للقوائم المالية كوحدة واحدة . بوجه عام يتم تطبيق نفس المستوى لكل رصيد حساب وكافة التأكيدات المرتبطة حاليا اذا ماقام أحد المراجعين باستخدام مستويات مختلفة لمخاطر المراجعة لحسابات وتأكيدات مختلفة ، فسوف لا يكون هناك طريقة مقبولة ومتعارف عليها لمزج النتائج لتحديد المستوى الشامل المحقق لمخاطر المراجعة للقوائم المالية كوحدة واحدة .

وعلى النقيض من ذلك ـ فان المستويات المقدرة للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة والمستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف يمكن أن يختلف لكل حساب وتأكيد . وكما ذكر سابقا فان المراجع لا يمكنه التحكم فى مستويات المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ويمكن أن يغير متعمدا المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف بشكل عكسى مع المستويات المقدرة لمكونات المخاطر الاخرى للاحتفاظ بمستوى ثابت لمخاطر المراجعة . لذلك فان التعبير عن مستويات المخاطر (الحتمية ، الرقابة والاكتشاف) يتعلق بالتأكيدات الفردية عند مستوى رصيد الحساب وليس على مستوى القوائم المالية كوحدة واحدة .

بعبارة أخرى يعمل نموذج مخاطر المراجعة على مستوى القوائم المالية مأخوذة ككل ، ومع ذلك فان اجراءات المراجعة عادة ماتطبق علىتأكيد أكثر فى القوائم المالية وليس على القوائم المالية ككل ، لذلك يمكن تعديل النموذج لا مكانية تطبيقه على تأكيدات الادارة – كل منها على حده – والتى تتعلق بها أهداف المراجعة .

وعند تعديل النموذج فانه من الضرورى تغيير مفهوم الاهمية النسبية ، واذا صمم كل اجراء من الاجراءات المتعددة للمراجعة ليكتشف الاخطاء الهامة المؤثرة على القوائم المالية فقط ، فمن السهولة بمكان أن يفشل المراجع فى اكتشاف أخطاء هامة مؤثرة حيث تزيد احمالياتها عن مقياس الاهمية النسبية، ولذلك فان اختبار كل من اختبارات المراجعة يتعين تصميمه بطريقة تمكن من اكتشاف الخطأ الهام المؤثر سواء كان خطأ فرديا أو خطأ اجماليا ، هذا التقسيم أو التوزيع للاهمية النسبية على التأكيدات ينتج عنه استخدام الخطأ المقبول ، ولقياس الاهمية النسبية لاغراض التخطيط يتم استخدام مؤشر الاهمية النسبية والخطأ المقبول بالنسبة لتأكيد معين مثل مؤشر الاهمية النسبية بالنسبة للقوائم المالية ككل .

لذلك على مستوى التأكيد فان نموذج مخاطر المراجعة للقوائم المالية ككل يتم تعديله لاستبدال مصطلحات الخطأ الهام المؤثر بالخطأ المقبول ، والقوائم المالية بالتأكيدات ، ووفقا لهذا النموذج يمكن استخدام نموذج مخاطر المراجعة لتوازن المخاطر المختلفة .

فاذا ماتم التعبير عن النموذج المتكامل لمخاطر المراجعة على النحو التالى :

خ م = خ ح × خ ق × خ ك (خ ت ت × خ ت ع)

حيث أن :

خ م = مخاطر الفشل فى الرأى على القوائم المالية التى تتضمن خطأ هام مؤثر .

خ ح = مخاطر حتمية أو مخاطر حدوث أخطاء هامة موءثرة فى القوائم المالية بغض النظر عن أثر هيكل الرقابة الداخلية ٠

خ ق = مخاطر فشل هيكل الرقابة الداخلية فى منع اكتشاف الاخطاء الهامة الموءثرة التى تحدث ٠

خ ك = مخاطر الاكتشاف والتى تتضمن كل من :

خ ت ت = مخاطر أن تفشل اجراءات الفحص التحليلى أو التحليل التحقيقى فى اكتشاف الاخطاء الهامة الموءثرة التى تحدث والتى لم تمنعها أو يكتشفها هيكل الرقابة الداخلية ٠

خ ت ع = مخاطر فشل اختبارات التحقيق بالعينة فى اكتشاف الاخطاء الهامة الموءثرة التى تحدث ولم تمنعها أو تكتشفها الرقابة الداخلية ولم يكتشفها التحليل التحقيقى ٠

وعلى سبيل المثال ، يفترض أنه فى تأكيد معين تتمثل المخاطر المتأصلة أو الحتمية (خ ح) = ٠٫٥ ، ومخاطر الرقابة الداخلية (خ ق) = ١ (أى لا توجد رقابة) ، ومخاطر التحليل التحقيقى (خ ت ت) = ٠٫٤ ومخاطر التحقيق بالعينة (خ ت ع) = ٠٫٢

فان مخاطر المراجعة عبارة عن :

خ م = ٠٫٠٥ × ١ × ٠٫٠٤ × ٠٫٠٢ = ٠٫٠٠٤

فاذا كان ٠٫٠٠٤ (٤ فى المائة) قيمة مرضية لمخاطر الرقابة ، فيكون تصميم هذه المراجعة يكون مناسبا ، وهكذا يمكن تقييم كل عنصر ما عدا مجهول واحد يمكن استنتاجه من المعادلة ٠

فعلى سبيل المثال يفترض أن هدف المراجع أن تكون مخاطر المراجعة خ م = ٠٫٠٠٤ ، والمخاطر الحتمية (خ ح) تم تقييمها عند ٠٫٠٥ ، أما مخاطر الرقابة (خ ق) فقد تم تقييمها بـ ١ ، وليس هناك نية فى اجراء تحليل تحقيقى ٠

والمطلوب هو التعرف على مستوى المخاطر الذى يمكن استخدامه في تصميم عينة التحقيق .

يمكن حل المعادلة بهدف ايجاد مخاطر التحقيق بالعينة (خ ت ع) على النحو التالى :

$$\text{خ ت ع} = \frac{\text{خ م}}{\text{خ ح} \times \text{خ ق} \times \text{خ ت ت}}$$

$$= \frac{٠٫٠٠٤}{٠٫٠٥ \times ١ \times ١} = ٠٫٠٨$$

وهذا مايترجم الى مستوى مخاطر ٨٪ (أو مستوى ثقة ١٠٠٪ ناقصا ٨٪ أى ٩٢٪) للعينة باستخدام خطة العينة .

العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة اثبات المراجعة :

Relationship Between Audit Risk and Audit Evidence

مثل الاهمية النسبية ـ تعتبر مخاطر عملية المراجعة ـ كما سبق ذكره في الفصل الاول أحد العوامل التى توثر على حكم المراجع بخصوص كفاية أدلة اثبات المراجعة عند القيام باجراء تعميمات بخصوص تلك العلاقة يجب بذل عناية فى تحديد اصطلاح المخاطر الذى بشأنه يتم اجراء التعميم .

يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة Audit Risk ومقدار دليل الاثبات المطلوب لتدعيم رأى المراجع عن القوائم المالية، وهذا يعنى بعبارة أخرى كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة الذى يتم تحقيقه لعمل معين ، كلما زاد مقدار أدلة الاثبات المطلوبة . تلك العلاقة العكسية تعتبر صحيحة أيضا بالنسبة لمخاطر الاكتشاف ، فبالنسبة لتأكيد معين ـ كلما انخفض المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف المحددة عن طريق المراجع كلما زاد مقدار أدلة الاثبات المطلوبة لتقييد مخاطر الاكتشاف لهذا المستوى . على النقيض من ذلك ترتبط المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة مباشرة بمقدار أدلة الاثبات المطلوبة . عندما تكون تلك المخاطر منخفضة ـ ينخفض مقدار أدلة

أدلة الاثبات المطلوبة بسبب أن مخاطر الاكتشاف قد تكون مرتفعة فى مثـــل تلك الحالة .

مع ذلك يجب أن يم الاعتراف بأنه ليس من الملائم ـ فى ظل مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ـ للمراجع أن يتوصل الى نتيجة موءداها أن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة يعتبر منخفض جدا لدرجة أنه ليس من الضرورى أن يتم أداء أى اختبارات تحقق أساسية لكافة التأكيدات المتعلقة بحسابمعين . بعض أدلة الاثبات يجب دائما أن يتم الحصول عليها من اختبارات التحقق الاساسية لكل رصيد حساب جوهرى ، على الرغم من أنه ليس بالضرورة لكل تأكيـــد مرتبط بالحساب .

الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند التخطيط للمراجعة في التطبيقالعملى:

بوجه عام توجد علاقة عكسية بين مستوى الاهمية النسبية ومســـتوى مخاطر المراجعة ، فعندما يرتفع المستوى المقبول للاهمية النسبية (معدل خطأ لقيمة اقل) تنخفض مخاطر المراجعة ـ والعكس صحيح .

ويجب على المراجع مراعاة تلك العلاقة عند تحديده لطبيعةالمراجعـــة وتوقيتها ، ومدى اجراءتها ، فعلى سبيل المثال اذا قام المراجع بـــأداء التخطيط لاجراءات مراجعة معينة لينخـفض المستوى المقبول للاهمية النسبيـة (قبول خطأ بقيمة أكبر) فان مخاطر المراجعة تزداد ، ويمكن للمراجـــع تعويض ذلك بتخفيض مخاطر عدم الاكتشاف عن طريق : (١) توسيع نطـاق اجراءاتالمراجعة ، (٢) اختيار اجراء مراجعة أكثر فعالية ، (٣) تنفيـــذ اجراءات مراجعة معينة فى أقرب وقت لتاريخ الميزانية .

وعند التخطيط للمراجعة يجب على المراجع دراسة أسباب وجود تحريف جوهرى بالقوائم المالية ، كما يجب أن يكون تقديره المبدئى لمستوى الاهميـة النسبية متعلقا بأرصدة حسابات معينة ، أو نوع معين من العمليات كالمدينين والمخزون ، حيث يساعد ذلك المراجع فى تحديد أى البنود فى الرصيد أو نوع

العمليات يجب أن يتم فحصه ، وما اذا كان يجب عليه استخدام اسلوب العينات أو اسلوب الفحص التحليلى ، وهذا التحديد يجعل المراجع قادرا على اختيار اجراءات المراجعة التى يتوقع عند تجميع نتائجها أن تعزز رأيه فى القوائم المالية بأدنى مستوى مقبول لمخاطر المراجعة .

يجب تخطيط مخاطر المراجعة لكى تنخفض مخاطر المراجعة الى أدنى مستوى يقبله المراجع ، ويجب عليه بعد تقييمه للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة أن يحدد مستوى عدم الاكتشاف الذى يكون مستعدا لقبوله وأن يختار وفقا لتقديره اجراءات التحقق المناسبة ، واذا لم يقم المراجع بتلك الاجراءات ، فان مخاطر عدم الاكتشاف (وهى مخاطر الفشل فى اكتشاف التحريف) ستكون مرتفعة ، ويقلل المراجع من مخاطر عدم الاكتشاف عن طريق القيام باجراءات التحقق ، وكلما كانت تلك الاجراءات مكثفة كلما انخفضت مخاطر عدم الاكتشاف، على سبيل تقلل المصادقات من أطراف خارجية من مخاطر عدم الاكتشاف عنها فى حالة الاعتماد على بيانات داخلية ، وكذلك الاجراءات التى يتم القيام بها قرب تاريخ انتهاء السنة المالية .

الاستراتيجيات المبدئية لعملية المراجعة : Preliminary Audit Strategies

يتمثل الهدف النهائى للمراجع عند تخطيط وأداء عملية المراجعة فى تخفيض مخاطر المراجعة لادنى مستوى ملائم الامر الذى من شأنه تدعيم رأى المراجع عما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل عادل فى كافة النواحى المادية والجوهرية . وهذا يتم تحقيقه عن طريق تجميع وتقييم أدلة الاثبات التى ترتبط بالتأكيدات التى تتضمنها القوائم المالية للادارة .

بسبب العلاقة المتداخلة بين أدلة الاثبات ، الاهمية النسبية ومكونات مخاطر المراجعة ، فان المراجع قد يختار بين الاستراتيجيات البديلة المبدئية لعملية المراجعة عند تخطيط عملية مراجعة التأكيدات الفردية أو مجموعات التأكيدات . فى بقية هذا الفصل يتم تحديد مكونات استراتيجيات المراجعة المبدئية ، ووصف استراتيجيتين بديلتين بالاضافة الى شرح تطبيقهما على مجموعة العمليات والدورات Cycles

مكونات استراتيجيات المراجعة المبدئية :

Components of Preliminary Audit Strategies

عند أداء استراتيجيات المراجعة المبدئية الخاصة بالتأكيدات ، يحدد المراجع أربعة مكونات هى :

- مستوى مخاطر الرقابة المخططة المقيمة .
- مدى فهم هيكل الرقابة الداخلية الذى يتم الحصول عليه .
- اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية الذى يجب أداوءه لتقييم مخاطر الرقابة .
- المستوى المخطط لاختبارات التحقق الذى يجب أداوءه لتخفيض مخاطر المراجعة لادنى مستوى ملائم .

استراتيجية المراجعة المبدئية : Preliminary Audit Strategy

بوجه عام لا تمثل الاستراتيجيات المبدئية تحديد تفصيلي لاجراءات المراجعة التى يتعين أداوءها لاتمام عملية المراجعة . بالاحرى فهى تمثل الاحكام المبدئية للمراجع بشأن منهج المراجعة An Audit Approach والذى يتأسس على افتراضات معينة ترتبط بأداء عملية المراجعة . على سبيل المثال بالنسبة لعملية مراجعة مبدئية فان المكون الثالث والرابع للاستراتيجية لن يتضمن قائمة اختبارات الالتزام لنظم الرقابة واختيارات التحقق التى يجب أن يتم أداوءها ، ولكن بالاحرى يمثل اختبارات غير نهائية للتأكيد النسبى الذى يجب أن يتم اعطاوءه لهذين النوعين من الاختبارات . فى عملية المراجعة المستمرة - فان تحديد تلك المكونات قد تتضمن افتراض عن طريق المراجع يفيد أن اختبارات الالتزام بنظم الرقابة واختبارات التحقق الاساسية المستخدمة فى المراجعة السابقة سوف تكون ملائمة للاستخدام فى السنة المالية أيضا . القرارات الاخيرة المرتبطة بتلك الامور يتم اتخاذها كلما تم التقدم فى عملية المراجعة .

المنهج الذى على أساسه يحدد المراجع المكونات الاربعة لاستراتيجية عملية المراجعة يتم شرحه فى الاقسام التالية بالنسبة لاستراتيجيتين بديلتين .

هاتين الاستراتيجيتين هما مدخل التحقق المبدئـــى Preliminary Substantive Approach ، ومدخل المستوى المنخفض المقيـــم لمخاطر الرقابة Lower Assessed Level of Control Risk Approach • تمثل تلك الاستراتيجيات نهايات متعارضة لسلسلة استراتيجيات متصلة تتضمن تحديد مختلف لكل من المكونات المحددة بعاليه • يوضح الشكل البيانى رقم (٣/٥) نظرة عامة بيانية عن التحديـــد المختلف للمكون الاول والدرجات المتباينة للتأكيد المرتبط بالمكونات الثلاثـــة الاخيرة فى ظل الاستراتيجيات البديلة • يشير القطاع الاسفل من الشكـل البيانى الى امكانية وجود وفورات فى التكلفة فى ظل مدخل المستوى المنخفـــض المقيم لمخاطر الرقابـــة •

أ ـ <u>مدخل التحقق المبدئي</u> : Preliminary Substantive Approach

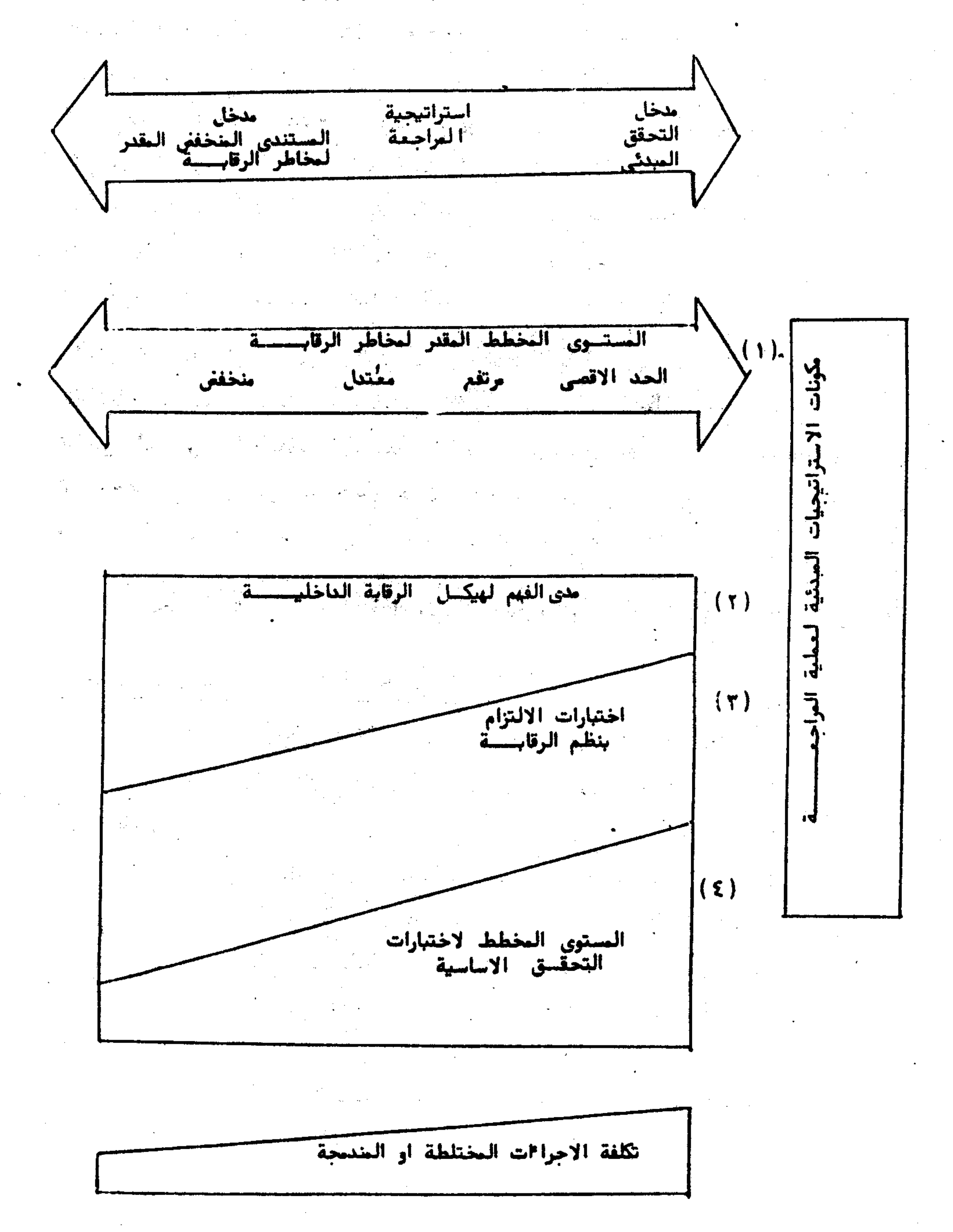
فى ظل هذا المدخل ، يحدد المراجع مكونات استراتيجية عمليـــة المراجعة على النحو التالى :

١ ـ استخدام مستوى مخطط لمخاطر الرقابة عند الحد الاقصى •
٢ ـ تخطيط الحصول على حد أدنى من الفهم بالاجزاء الملائمة لهيكل الرقابة الداخلية •
٣ ـ تخطيط بضعة اختبارات للتحقق من الالتزام بنظم الرقابة •
٤ ـ تخطيط اختبارات تحقق مكثفة تأسيسا على مستوى منخفـــض مخطط لمخاطر الاكتشاف •

شكل بياني رقم ٣/٥

استراتيجيات المراجعة المبدئية لتأكيدات

القوائم المالية الجوهريه



قد يختار المراجع ذلك المدخل عندما يعرف مقدما ـ ربما من الخبرة القديمة مع العميل أو خطوات التخطيط المبكرة أن نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بالتأكيد لا توجد أو تعتبر غير فعالة • تلك الاستراتيجية قد يتم اختيارها أيضا عندما يستخلص المراجع أن تكاليف اداء اجراءات اضافية للحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام بنظم الرقابة لتدعيم مستوى منخفض لمخاطر الرقابة تزيد عن تكلفة أداء مزيد من اختبارات التحقق الاساسية • تلك الظروف قد تتعلق بالتأكيدات الخاصة بالحسابات التى تتأثر بصفة رئيسية عن طريق (١) العمليات المالية النادرة ، (٢) قيود التسوية •

وكأمثلة على العمليات الاولى التى قد توجد فى عمليات المراجعة التأكيدات المرتبطة بالاصول الثابتة ، الاسهم الرأسمالية ، أما الامثلة الخاصة بالنوع الثانى مايتعلق بالتأكيدات المرتبطة بالاهلاك المتجمع ، أرصدة الدائنين والمدينين المستحقة • يمكن أن يستخدم مدخل التحقق المبدئى أيضا لمزيد من التأكيدات فى عمليات المراجعة الجديدة أكثر منه فى عمليات المراجعة المتكررة •

يوضح شكل رقم (٦/٣) خريطة تدفق توضح مدخل التحقق الاساسى •

<u>منهج المستوى المنخفض المقدر لمخاطر الرقابة</u> :

Lower Assessed Level of Control Risk Approach

فى ظل هذا المنهج ـ يحدد المراجع مكونات استراتيجية المراجعة على النحو التالى :

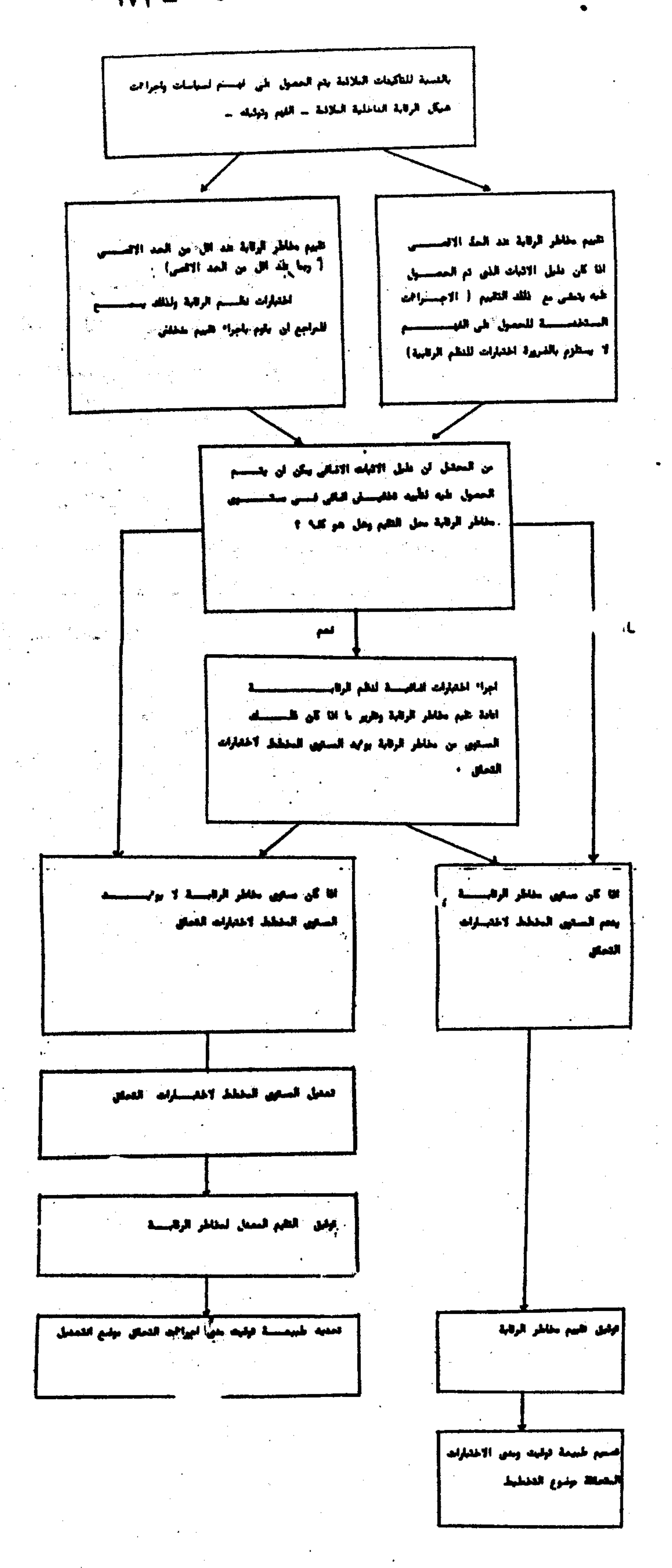
١ ـ استخدام مستوى مخطط معتدل أو منخفض لمخاطر الرقابة •

٢ ـ تخطيط الحصول على فهم متزايد للاجزاء الملائمة لهيكل الرقابة الداخلية •

٣ ـ تخطيط مزيد من اختبارات الالتزام بنظم الرقابة •

٤ ـ تخطيط اختبارات تحقق أساسية مقيدة تأسيسا على المستوى المقبول المخطط المعتدل أو المرتفع لمخاطر الاكتشاف •

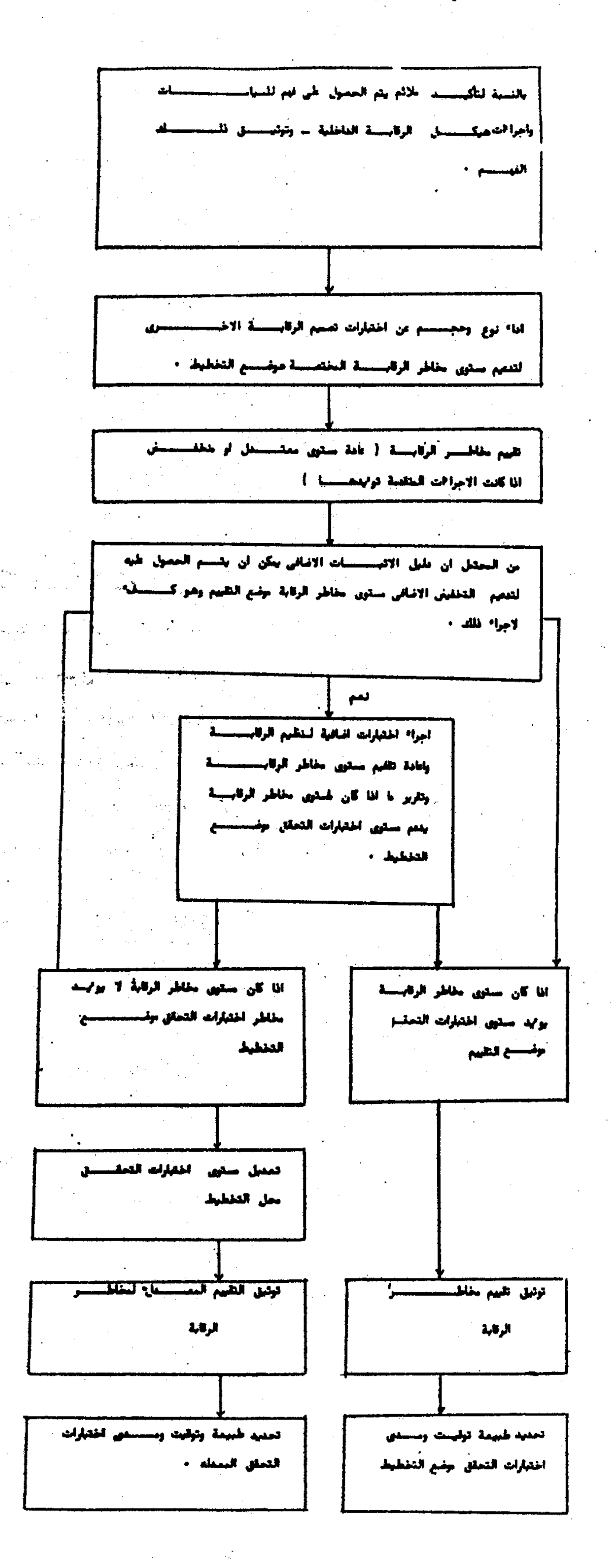
شكل ٢/٦ خريطة تدفق لمدخل التحقق الاساسي



قد يختار المراجع تلك الاستراتيجية عندما يعتقد بأن نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتأكيد معين قد تم تصميمها بشكل جيد وكانت فعالة تماما. بالاضافة لذلك يجب على المراجع أن يعتقد بأن تكلفة أداء مزيد من اجراءات التحقق للحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية ولاختبار الالتزام بنظم الرقابة سوف يكون أكثر من التعويض والتوازن عن طريق وفورات التكلفة من أداء اختبارات تحقق أقل . هذه ستكون الحالة غالبا بالنسبة للتأكيدات المتعلقة بالحسابات التى تتأثر عن طريق الحجم المرتفع للعمليات المتكررة مثل المبيعات، حسابات المدينين ، المخزون ومصروفات الاجور . هذا المنهج أيضا من المحتمل أن يستخدم لمزيد من التأكيدات فى عمليات المراجعة المتكررة أكثر من عمليات المراجعة الجديدة .

يوضح شكل رقم (٧/٣) خريطة تدفق لتتابع الخطوات التى قد يتخذها المراجع لبعض أو كافة تأكيدات أرصدة أو مجموعة العمليات الجوهرية اذا ماكان مدخل مخاطر الرقابة المنخفض هو استراتيجية المراجعة .

شكل (٢/٢) خريطة التدفق داخل مخاطر الرقابة المنخفضة



مقارنة بين استراتيجيتي المراجعة البديلتين :

يوضح جدول رقم (٣/٨) مقارنة بين مدخل استراتيجيتي المراجعة طبقا لما أوضحها خريطتي التدفق السابق ابرازهما فى الشكلين البيانيين رقمى (٣/٦) ، (٣/٧) .

جدول رقم (٣/٨)
الاختلافات الرئيسية
بين الاستراتيجيتين البديلتين

مدخل التحقق الاساسي :

١ – يقوم المراجع بتخطيط تقييم مخاطر الرقابة عند الحد الاقصى أو بالقرب من مستوى الحد الاقصى .
٢ – يخطط المراجع اجراءات أقل تكثيفا للحصول على الفهم المرتبط بهيكل الرقابة الداخلية .
٤ – يخطط المراجع اجراء قليل من اختبارات الالتزام بنظم الرقابة .
٤ – يخطط المراجع أداء اختبارات تحقق أكثر تكثيفا .

مدخل مخاطر الرقابة المنخفضة :

١ – يخطط المراجع لتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى معتدل أو منخفض .
٢ – يخطط المراجع للقيام باجراءات أكثر تكثيفا للحصول على فهم مرتبط بهيكل الرقابة الداخلية .
٣ – يخطط المراجع للقيام باختبارات أكثر تكثيفا للالتزام بنظم الرقابة .
٤ – يخطط المراجع للقيام باختبارات التحقق بشكل مقيد وغير مكثف .

العلاقة بين الاستراتيجيات ودورات العمليات المالية :

Relationship Between Strategies and Transaction Cycles

ليس الهدف من عرض الاستراتيجيات الموضحة فى الاجزاء السالفة أن يتم تحديد مدخل معين لكامل عملية مراجعة معينة • بالاحرى تمثل تلك الاستراتيجيات مداخل بديلة لمراجعة التأكيدات الفردية ، فى أغلب عمليات المراجعة يتم استخدام كل مدخل لعديد من التأكيدات •

مع ذلك فكثيرا مايتم تطبيق استراتيجية عامة على مجموعة تأكيدات تتأثر بمجموعة من العمليات داخل دورة عملية معينة Transaction Class Within a Transactin Cycle • تتمثل الفلسفة القائمة وراء ذلك فى أن كثير من نظم الرقابة الداخلية تركز على تشغيل نوع واحد من العمليات المالية داخل واحد من دورات العمليات المالية على الرغم من أن مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية تستخدم أسماء مختلفة لمجموعات ودورات العمليات المالية ، وفى بعض الحالات قد يحدث اختلاف فى تحديد أى مجموعة العمليات التى تنتمى لدورات العمليات المالية ، الا أن الاطار التالى يستخدم بشكل شائع فى الممارسة العملية •

الـدورة	مجموعات العمليات الرئيسية
دورة الايراد	المبيعات ، المتحصلات النقدية وتسويات المبيعات •
دورة النفقات	المشتريات والمدفوعات النقدية •
دورة شئون الافراد	الاجور •
دورة الانتاج	التصنيع •
دورة الاستثمار	الاستثمارات الموقتة وطويلة الاجل •
دورة التمويل	القروض طويلة الاجل والاسهم الرأسمالية •

يشرح المثال التالى كيف يستخدم هذا الاطار فى تخطيط وتنظيم عملية المراجعة • هناك حسابين دائما مايكون لهما أثر جوهرى على القوائم المالية هما المبيعات فى قائمة الدخل وحسابات المدينين فى قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) ، هذين الحسابين يرتبطان عادة بدورة الايرادات • أرصدة الحساب الخاصة بالمبيعات وحسابات المدينين تتزايد عن طريق عمليات المبيعات التى غالبا ماتكون ضخمة • لذلك فان تأكيد الوجود أو الحدوث المرتبط بكلا الحسابين يتأثر عن طريق تأكيد الوجود أو الحدوث لمجموعة العملية المالية والمبيعات • تبعا لذلك فان توقعات المراجع بشأن فعالية نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتشغيل عمليات المبيعات يتم دراستها عند تحديد المستوى المخطط المقدر لمخاطر الرقابة لمكون الاستراتيجيات المبدئية لعملية المراجعة الخاصة بتأكيدات رصيد الحساب الخاص بالمبيعات • بسبب أن رصيد حساب المدينين يتأثر أيضا عن طريق المتحصلات النقدية وعمليات تسويات المبيعات بالاضافة الى عمليات المبيعات ، فان توقعات المراجع الخاصة بفعالية نظم الرقابة الداخلية الخاصة بكافة مجموعات العمليات المالية الثلاثة يتم دراستها عند تطوير الاستراتيجيات المبدئية لعملية المراجعة الخاصة بتأكيدات حسابات المدينين •

٣/٤ مراجع الفصل الثالـــث :

- **AICPA Professional Standards:**
  SAS 47 (AU 312), Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit.

- **Alderman, C. Wayne, and Tabor, Richard H.:**
  "The Case for Risk-Driven Audits". Journal of Accountancy (March 1989).

- **Chewning, Gene, Pany, Kurt, and Wheeler, Stephen:**
  "Auditor Reporting Decision Involving Accounting Principles Changes: Some Evidence on Materiality Thresholds". Journal of Accountancy Research (Spring 1989).

- **Colbert, Janet L.:**
  "Audit Risk - Tracing the Evolution". Accounting Horizons (September 1987).

- **Control Risk Audit Guide Task Force:**
  Audit Guide: Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit. New York: AICPA, 1990.

- **Daniel, Shirley J.:**
  "Some Empirical Evidence About the Assessment of Audit Risk in Practice". Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring 1988), pp. 174-181.

- **Jennings, Marianne, Kneer, Dan C., and Reckers, Philip M.J.:**
"A Reexamination of the Concept of Materiality: Views of Auditors, Users, and Officers of the Court". Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring 1987), pp. 104-115.

- **Konrath, Larry F.:**
Auditing Concepts and Applications: A Risk-Analysis Approach. West Pub. Co., N.Y., 1992.

- **Knechel, W.R.:**
The Effectiveness of Statistical Analytical Review as a Substantive Auditing Procedure: A Simulation Analysis, The Accounting Review, January, 1988.

- **Kell, Walter G., and William C. Boynton:**
Modern Auditing. John Wiley and Sons Inc., N.Y., 1992.

- **Leslie, Donald A.:**
Materiality, the Concept and its Application to Auditing. Toronot: Canadian Institute of Chartered Accountants, 1985.

- **Pany, Kurt, and Wheeler, Stephen:**
"A Comparison of Various Materiality Rules of Thumb". The CPA Journal (June 1989), pp. 62-63.

- **Taylor, Donald H., and G. William Glezen:**
Auditing: Integrated Concepts and Procedures. John Wiley and Sons, Inc., 1991.

الفصل الرابع

فهم هيكل الرقابـــة الداخليـــة

Understanding The Internal Control Structure

ينص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى المتعارف عليها على مايلى:

يجب أن يتم الحصول على فهم كاف بهيكل الرقابة الداخلية لتخطيـــط عملية المراجعة بالاضافة الى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى نطاق الاختبارات الـــتى يجب أداوءها •

يهدف هذا الفصل فى البداية الىالتركيز على العلاقات الاساسية المتعلقة بالرقابة الداخلية وهيكل الرقابة الداخلية للشركة Internal Control Structure (ICS)• بعد ذلك يتم دراسة كيفية الحصول علىفهـم كـــاف بهيكل الرقابةالداخلية لتخطيط عملية المراجعة بالاضـــافة الى كيفية توثيق هــــذا الفهـــم •

تأسيسا على ذلك يتم تنظيم هذا الفصل على النحو التالى :

٤/ ١ طبيعة وأهمية الرقابة الداخلية•

٤/ ٢ تعريف وشرح عناصر هيكل الرقابة الداخلية•

٤/ ٣ تحديد الاعتبارات العامة المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية•

٤/ ٤ وصف بهم عناصر هيكل الرقابة الداخلية•

٤/ ٥ توثيق الفهم الخاص بهيكل الرقابة الداخلية•

٤/ ٦ مراجع الفصل الرابـــــع•

١/٤ طبيعة وأهمية الرقابة الداخلية :
The Nature and The Importance of Internal Control

لقد تم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية للادارة والمراجعين الحياديين في أدبيات المراجعة من سنوات عديدة • ففى نشرة صادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين عام ١٩٤٧ بعنوان الرقابة الداخلية ، تم ذكر العوامل التالية بصفتها تشارك فى الاعتراف المتزايد بأهمية الرقابة الداخلية على النحو التالى :

١ ـ أصبح نطاق وحجم منشآت الاعمال معقدا جدا وتزايد بشكل واسع لدرجة أن الادارة يجب أن تعتمد على تقارير ضخمة وتحليلات واسعة حتى يمكنها الرقابة على العمليات بفعالية •

٢ ـ يقدم الضبط والفحص الحتمى فى نظام الرقابة الداخلية الجيد الحماية والضمان ضد الضعف البشرى ويخفض من احتمال حدوث الاخطاء والمخالفات •

٣ ـ من غير العملى أن يقوم المراجعون باجراء عمليات المراجعة لاغلب الشركات داخل قيود اقتصادية للاتعاب ودون الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للعميل •

أثناء العقود الاربعة التالية على اصدار تلك النشرات ، تزايدت أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للادارة والمراجعين الحياديين على حد السواء • ففى عام ١٩٧٧ تم فرض بعد جديد باصدار قانون منع اعطاء الرشوة للعملاء الاجانب Corrupt Practices Act (FCPA) ، حيث فى ظل هذا القانون تخضع كل من الادارة ومديرى الشركات التى متطلبات اعداد التقرير طبقا لقانون تنظيم تداول الاوراق المالية لعام ١٩٣٤ ، وحيث يتعين عليهم التقيد بضوابط معينة ضد منع الرشوة والتوافق مع المعايير المحاسبية • حيث تستلزم المعايير المحاسبية الاحتفاظ بنظام مرضى للرقابة الداخلية ، يتم ادارة قانون منع اعطاء الرشوة للعملاء الاجانب FCPA عن طريق هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية (SEC) والادارة والمديرين الذين لا يتوافقون مع الضوابط قد يتعرضون للغرامات والعقوبات أو قد يتم ايداعهم بالسجن •

بعد عشرة سنوات أعادة لجنة تريدواى (اللجنة القومية عن اعداد التقارير المضللة) التأكيد على أهمية الرقابة الداخلية فى تخفيض حدوث التقارير المالية المضللة • تضمن التقرير النهائى للجنة والذى تم اصداره فى عام ١٩٨٧ الاتى (الصفحة رقم ١١) :

- يجب أن تحتفظ كافة الشركات العامة بنظم الرقابة الداخلية التى سوف توفر ضمان معقول بأن التقرير المالى المضل سوف يتم منعه أو قد يكون عرضة للاكتشاف المبكر •

- يجب أن تتعاون التنظيمات الراعية للجنة (متضمنة مجلس معايير المراجعة) فى تطوير ارشادات اضافية عن نظم الرقابة الداخلية •

وقد أصدر مجلس معايير المراجعة (بعد اصدار تقرير اللجنة) نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥ قسم رقم ٣١٦) بعنوان دراسة هيكل الرقابة الداخلية فى عملية مراجعة القوائم المالية Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit توسعت تلك النشرة جوهريا فى كل من معنى الرقابة الداخلية ومسئوليات المراجع فى الوفاء بالمعيار الثانى من معايير العمل الميدانى • وفى عام ١٩٩٠ أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ارشاد مراجعة بنفس العنوان عن النشرة رقم (٥٥) ومن الان فصاعدا يشار اليها بارشاد المراجعة عن الرقابة الداخلية Internal Control Audit Guide لمساعدة المراجعين فى تطبيق نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) •

٢/٤ تعريف وشرح عناصر هيكل الرقابة الداخلية :

The Definition and Elements of An Internal Control Structure

ينص القسم رقم ٣١٩ فقرة (٦) من نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) على مايلى :

يتكون هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة من السياسات والاجراءات التى يتم وضعها لتوفير ضمان معقول بأن أهداف الوحدة سوف يتم تحقيقها .

قد يتضمن هيكل الرقابة الداخلية (ICS) لمنشأ ما مجموعة مختلفة من السياسات والاجراءات والكثير من الاهداف . تتمثل مهمة المراجع فى دراسة هيكل الرقابة الداخلية فى تحديد الامور التى تعتبر ملائمة لعملية مراجعة القوائم المالية للمنشأة .

تتعلق السياسات والاجراءات التى تعتبر أكثر ملاءمة لعملية المراجعة بمقدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل معين يتسق مع التأكيدات التى يتم تضمينها فى القوائم المالية . تجدر الاشارة الى أن هناك خمسة أنواع من التأكيدات هى : (١) الوجود أو الحدوث (٢) الشمول ، (٣) التقويم أو التخصيص ، (٤) الحقوق والالتزامات ، (٥) والعرض والافصاح .

قد تتضمن الاهداف العامة للمنشأة كل من أهداف فرعية مالية وغير مالية يتمثل الهدف المالى العام عادة فى اعداد التقارير المالية الصادقة وفى الوقت المناسب للمساهمين والهيئات الرقابية مثل هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية . قد يكون هناك أهداف مالية خاصة بتحسين التدفقات النقدية والارباح لكل سهم. على النقيض من ذلك قد تهدف الاهداف غير المالية الى تحقيق الرقابة الجيدة على الجودة، تطوير منتجات جديدة .

باختصار ترتبط دراسة المراجع لهيكل الرقابة الداخلية للمنشأة بشكل رئيسى بسياسات واجراءات الرقابة التى تتعلق بالاهداف المالية . من الان فصاعدا سوف يتم استخدام اصطلاح النظم الرقابية Controls كمرادف لسياسات واجراءات الرقابة Control Policies and Procedures

عناصر هيكل الرقابة الداخلية : Elements of an Internal Control Structure

تنص نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) قسم (٣١٩) فقرة(٨) على أنه لاغراض عملية مراجعة القوائم المالية ، يتكون هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة من العناصر الثلاثة التالية : (١) بيئة الرقابة ، (٢) النظام المحاسبى ، و (٣) اجراءات الرقابة .

(١) بيئة الرقابة : Control Environment

توجد سياسات واجراءات الرقابة لمنشأة داخل مجموعة من العوامل والتى يشار اليها كلية باصطلاح بيئة الرقابة Control Environment ، وتتمثل هذه العوامل فيما يلى :

- فلسفة الادارة وطريقة التشغيل .
- الهيكل التنظيمى .
- مجلس الادارة .
- طرق توزيع السلطة والمسئولية .
- طرق الرقابة على الادارة .
- المراجعة الداخلية .
- سياسات وممارسات الافراد .
- التأثيرات الخارجية .

قد تعزز البيئة الرقابية أو تحقق من فعالية سياسات واجراءات الرقابة، على سبيل المثال فان ممارسات شئون الافراد التى قد تؤدى الى تعيين موظفين غير جديرى بالثقة أو غير اكفاء قد يجعل عملية الرقابة ضعيفة وغير فعالة . تعكس البيئة الرقابية للمنشأة الشكل والاتجاه العام للادارة . ومجلس الادارة مدى أهمية سياسات واجراءات الرقابة فى الشركة .

فلسفة الادارة وطريقة التشغيل : Management Philosophy and Operating Style

تلعب الادارة دورا رئيسيا فى تحديد بيئة رقابة صالحة داخل التنظيم • تتأثر البيئة عكسيا عندما تكون الادارة غير راغبة فى تحديد اجراءات وسياسات رقابة ملائمة أو عندما تفشل فى التقيد والتمسك بتلك السياسات والاجراءات المقررة• قد تؤثر الخصائص التالية لفلسفة الادارة وطريقة التشغيل جوهريا على بيئة الرقابة :

- مدخل الادارة فى التعامل مع مخاطر الاعمال والرقابة عليها •
- التأكيد والتركيز الذى تضعه الادارة على الوفاء بالموازنات والارباح والاهداف الاخرى المالية والتشغيلية •
- اتجاه الادارة وتصرفاتها تجاه التقارير المالية •

تأثير تلك الخصائص قد يتم تضخيمه عندما تخضع الادارة لسيطرة أحد الافراد أو بعض من الافراد بغض النظر عن العوامل الاخرى كبيئة الرقابة • على سبيل المثال اذا كانت الادارة تكافح بشكل مفرط نحو تعظيم الارباح فى التقارير المالية ، قد يقرر المراجع أن يقوم بتقييم مخاطر الرقابة عند الحد الاقصى لاغلب التأكيدات •

الهيكل التنظيمى : Organizational Structure

يسهم الهيكل التنظيمى فى وجود بيئة رقابة داخلية جيدة عن طريق توفير اطار عام لتخطيط وتنسيق رقابة العمليات • يتضمن الهيكل التنظيمى للشركة : (١) تحديد شكل وطبيعة الوحدات التنظيمية للشركة متضمنا تحديد وظائف الادارة والتقرير عن العلاقات المرتبطة • (٢) النهوض بأعباء تحديد المسئولية وتفويض السلطة داخل كل وحدة تنظيمية •
ولا شك أن تنظيم الوحدة التى تتعامل مع التشغيل الالكترونى للبيانات المحاسبية ذات أهمية خاصة فى بيئة الرقابة (١) •

---

(١) القارىء الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول ذلك الموضوع يمكنه الرجوع الى :
- د• أمين السيد أحمد لطفى ، أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٩٣ •

عادة مايتم تمثيل الهيكل التنظيمى للشركة بيانيا فى صورة خريطة التنظيم ، تعكس مثل تلك الخرائط خطوط السلطة والتقرير عن العلاقات .

مجلس الادارة : Board of Directors

مجلس المديرين يتمتع بمسئوليات الوكيل والاشراف الهامة داخل المنشأة ، مجلس الادارة النشط الذى يتضمن لجنة مراجعة فعالة يسهم بشكل كبير فى وجود رقابة داخلية جيدة ، حيث يقوم مجلس الادارة بالاشراف على أنشطة المنشأة ، فبينما تقوم لجنة المراجعة بالاشراف على اعداد التقارير المالية ومتابعتها . بالاضافة الى مساعدة مجلس الادارة فى الوفاء بمسئولياته ، تساعد لجنة المراجعة على ضمان خط اتال مباشر بين المجلس وبين المراجعين الخارجيين والداخليين للمنشأة . مجلس الادارة المجتهد قد يقلل من اهتمامات المراجع المرتبطة بنواحى معينة من فلسفة الادارة وطريقة تشغيلها .

طرق تخصيص السلطة والمسئولية :

Methods of Assigning Authority and Responsibility

يتم تعزيز الشعور بالرقابة فى المنظمة عندما يتم تحديد وتوصيل طرق الادارة لتخصيص السلطة والمسئولية بوضوح . على سبيل المثال يجب أن يتم انشاء السياسات المكتوبة الخاصة بالممارسات المقبولة ، تعارض المصالح ، قواعد السلوك . علاوة على ذلك يجب أن يحدد توصيف الوظائف واجبات محددة ، والتقرير عن العلاقات والقيود . تبعا لذلك يجب أن يكون هناك توثيق لنظم الحاسب الالكترونى يصف الاجراءات الخاصة بالتصديق على العمليات المالية والتغييرات فى النظم .

طرق الرقابة على الادارة : Management Control Methods

وهى عبارة عن الطرق التى تؤثر على الرقابة المباشرة للادارة على ممارسة السلطة المفوضة للاخرين ، ومقدرة الادارة على الاشراف على كافة أنشطة المنشأة. تتضمن تلك الطرق مايلى :

- التخطيط ، واعداد الموازنات ، التنبوء وتخطيط الارباح .

- الطرق التى تقارن الاداء الفعلى بالانشطة المخططة وتوصيلها الى المستويات الادارية الملائمة •

- فحص الانحرافات عن المتوقع واجراء التصرف التصحيحى الملائم وفى الوقت المناسب •

- الاشراف على السياسات الخاصة بتطوير وتعديل النظم المحاسبية سواء كانت يدوية أو الكترونية •

تتباين أهمية تلك الطرق بشكل يتناسب مع حجم وتعقيد أعمال المنشأة ، فى الشركات الصغيرة الحجم ، والتنظيمات التى تدار عن طريق ملاكها ، والرقابة الجيدة للمدير المالك قد يتم تدنية الحاجة الى طرق الرقابة المحددة بوضوح• فعلى سبيل المثال عندما يقوم المدير - المالك بالاشراف على أداء الموظفين الذين يتعاملون مع النقدية وعندما يقوم بفحص ومراجعة مذكرات مطابقات البنك ، فان مخاطر التحريفات فى التأكيدات المتعلقة بحساب النقدية يتم تخفيضها بشكل جوهرى • بينما فى الشركات الضخمة وحيث لا يمكن الاستغناء عن طرق الرقابة الرسمية باعتبارها تمثل رقابة ادارية فعالة يكون الامر على النقيض•

المراجعة الداخلية : Internal Auditing

تمثل المراجعة الداخلية نشاط تقييمى حيادى داخل الوحدة ، تسهم المراجعة الداخلية فى وجود بيئة رقابة جيدة عن طريق مساعدة الادارة فى الاشراف على فعالية سياسات واجراءات الرقابة الاخرى • بالاضافة لذلك فان المراجعين الداخليين يمكن أن يقدموا اقتراحات بناءه بغرض تحسين هيكل الرقابة الداخلية • ترتبط فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (١) بسلطتها ، (٢) درجة تأهيل المراجعين الداخليين ، (٣) الموارد المتاحة لهم •

جدير بالذكر يجب أن يكون المراجعين الداخليين محايدين عن الوحدات التى يقوموا بمراجعتها ، كما أنهم يجب أن يقدموا تقاريرهم مباشرة الى مجلس الادارة أو الى لجنة المراجعة •

سياسات وممارسات الافـراد : Personnel Policies and Practices

وهى تعتبر متطلب رئيسى للبيئة الرقابية السليمة ، والتى تضمن صلاحية ونزاهة الافراد الذين يجب أن ينفذوا سياسات واجراءات المنشأة . يجـب أن يتم توظيف الافراد أيضا باعداد كافية ويجب اعطائهم موارد كافية بالشكل الـذى يضمن لهم تحمل أعباء مسئولياتهم المحددة .

بالاضافة الى الصلاحية يجب أن يتقيد الافراد بالمعايير الوظيفيـة والاخلاقية المرجوة . تعتمد صلاحية ونزاهة الافراد لحد كبير على سياسـات واجراءات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والمكافآت وتقييم الاداء والترفيه .

التأثيرات الخارجيـة : External Influences

قد يزداد الشعور بالرقابة على المنشأة عن طريق وجود تأثيرات خارجية، على سبيل المثال متطلبات الاشراف والالتزام المفروض عن طريق جهات قانونية . على سبيل المثال. قد تتعرض البنوك لفحص عن طريق اصدار أكثر من التنظيمـات القانونية ، مثل تلك التأثيرات قد تحتم على الادارة أن تختار سياسات واجراءات محددة لهيكل الرقابة الداخلية .

النظام المحاسـبى : Accounting System

يتمثل العنصر الثانى لهيكل الرقابة الداخلية فى النظام المحاسـبى ، والذى يتكون من الطرق والسجلات المقررة لتحديد ، تجميع ، تحليل ، تبويب تسجيل وتقرير عمليات المنشأة بالاضافة الى الاحتفاظ بنظام مساءلة ومحاسـبة عن الاصول والخصوم المرتبطة . وقد أشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) قسم (٣١٩) فقرة (١٠) الى أن النظام المحاسبى الفعال يجب أن يقـوم بالاتى :

- تحديد وتسجيل كافة العمليات المالية الصحيحة .
- وصف العمليات المالية بتفصيل كاف وفى الوقت الملائم بحيث يسمح بالتبويب الصحيح للعمليات المالية لاغراض التقرير المالى .
- قياس قيمة العمليات المالية بالشكل الذى يسمح بتسجيل قيمتهـا النقدية الصحيحة فى القوائم المالية .

- تحديد الفترة الزمنية التى تحدث عنها العمليات المالية بحيث تتيح تسجيل العمليات المالية فى الفترة المحاسبية الصحيحة .

- عرض العمليات المالية بشكل صحيح والافصاح عنها فى القوائم المالية بشكل كاف .

بوجه عام تتكون العمليات المالية من عمليات تبادل الاصول والخدمات بين المنشأة والاطراف الخارجية بالاضافة الى تحويل واستخدام الاصول والخدمات داخل الشركة .

يجب أن يوفر النظام المحاسبى للشركة مراجعة كاملة أو مسار عملية لكل عملية مالية. مسار العملية يمثل سلسلة من أدلة الاثبات التى يتم توفيرها عن طريق وضع دليل أرشادات او توثيق يربط بين ارصدة الحساب والنتائج الاخرى الملخصة مع بيانات العملية الاصلية. تعتبر مسارات العملية المالية جوهرية بالنسبة لكل من الادارة والمراجعين ، على سبيل المثال تستخدم الادارة المسار فى الاستجابة أو الرد على الاستفسارات المقدمة من العملاء أو الموردين بخصوص أرصدة حساباتهم، كما يستخدم المراجعون المسار فى التحقق المستندى وتتبع العمليات المالية كما سبق شرحه فى الفصل الاول .

اجراءات الرقابة : Cntrol Procedures

تمثل اجراءات الرقابة العنصر الثالث من عناصر هيكل الرقابة الداخلية، ومثل العنصرين السابقين فان أجراءات الرقابة تتكون من السياسات والاجراءات التى يتم تحديدها لتوفير ضمان معقول بأن أهداف المنشأة سوف يتم تحقيقها . وقد تكون اجراءات الرقابة قابلة للتطبيق على مجموعة وحيدة من العمليات المالية على سبيل المثال المبيعات أو قد يكون لها قابلية واسعة للتطبيق ويمكن أن تتكامل داخل مكونات محددة من بيئة الرقابة أو النظام المحاسبى .

يمكن تبويب اجراءات الرقابة بحيث تشمل الانواع التالية :

- التصديق الصحيح .
- الفصل بين الواجبات .
- المستندات والسجلات .

- الاقتراب من نظم الرقابة .
- المراجعات الحياديـــة .

فيما يلى شرح لكل نوع من الانواع السابقة ، كما يتم تقديم أمثلة عن اجراءات الرقابة المحددة فى كل نوع بالاضافة الى العلاقة بين اجراءات الرقابـــة وتأكيدات القوائم المالية .

التصديق الصحيـح : **Proper Authorization**

يتمثل الغرض الرئيسى من اجراءات التصديق الصحيح هوضمـــــان أن العمليات المالية قد تم التصديق عليها عن طريق موظفى الادارة الذين يتصرفون داخل نطاق سلطتهم . قد تكون سلطة التصديق عامة أو محددة ، حـــيث ترتبط الاولى بالظروف العامة التى فى ظلها يتم التصديق على العمليـات المالية على سبيل المثال قوائم الاسعار النموذجية للمنتجات وسياسات البيعوالائتمـان . بينما ترتبط التصديقات المحددة بمنح سلطة تصديق على أساس كل حالة. وهذا قد يحدث على سبيل المثال فى العمليات المالية غير المتكررة مثـــل النفقـــات الرأسمالية الرئيسية واصدارات أسهم رأس المال . أيضا قد يتم تطبيق سلطـــة التصديق المحددة على العمليات المتكررة التى تزيد عن حدود محددة فى سلطـــة التصديق العامة على سبيل المثال منح ائتمان لعميل لا يفى بشروط الائتمـــان المحددة بسبب ظروف مخففة .

فى النظم المحاسبية الحديثة يتم ادخال العمليات المالية أحيانا عنطريق الحاسب الالكترونى . على سبيل المثال ينتج بعض برامج المخزون أوامر الشـراء اتوماتيكيا عندما تصل مستويات المخزون عند مستوى نقطة اعادة الطلب المحـــددة مسبقا ، وتقوم بتحويل الاوامر الكترونيا الى الحاسبات الالكترونيةللموردين بـــدون التدخل البشرى . فى مثل تلك المواقف يتم تحويل سلطة تصديق الادارة الى رموز داخل برنامج الحاسب الالكترونى .

هناك أختلاف بين سلطة تصديق الادارة على العمليات المالية وولايـــة الموظف . فالتصرف داخل نطاق سياسات الائتمان المصرح بها على سبيل المثـال

حيث يمكن لموظف قسم الائتمان الموافقة على ائتمان لعملاء فرديين ، أيضا تعتبر اجراءات سلطة التصديق هامة في الحد من الاقتراب الى الاصول ، المستندات والاصول وأجهزة وبرامج الحاسب الالكترونى .

غالبا مايكون لاجراءات سلطة التصديق السليم تأثير مباشر على مخاطر الرقابة لتأكيدات الوجود أو الحدوث ، وفى بعض المواقف لتأكيدات التقويم والتخصيص . عادة مايتبع التصديق على العمليات المالية تنفيذ تلك العمليات المالية ، لذلك يتم الارتباط بتأكيدات الوجود أو الحدوث . بالاضافة لذلك فأحيانا مايتم تنفيذا لعمليات المالية عند سعر مصرح ومصدق عليه . على سبيل المثال قد يصدق مجلس الادارة على شراء شركة تابعة عند قيمة محددة ، فى مثل هذا الموقف فان سلطة التصديق ترتبط بتأكيد التقويم المتعلق بالشراء .

الفصل بين الواجبات : Segregation of Duties

يتضمن هذا النوع من اجراءات الرقابة تخصيص المسئولية المرتبطة بالعملية المالية حيث توفر واجبات كل موظف اتوماتيكيا ضبط داخلى على عمل موظف أو موظفين آخرين . يتمثل الهدف الرئيسى للفصل بين الواجبات فى منع حدوث أو الاكتشاف الفورى للأخطاء أو المخالفات عند أداء المسئوليات المحددة .

وهناك أربعة مواقف يتضح منها عملية الفصل بين الواجبات هى :

١ - يجب أن يتم تحديد المسئولية عن تنفيذ العملية المالية ، تسجيل العملية المالية وحيازة الاصول الناتجة من العملية المالية على أفراد أو أقسام مختلفة .

فعلى سبيل المثال يجب أن يقوم موظفى قسم الشراء بعمل أوامر الشراء ، كما يجب أن يقوم موظفى قسم الحسابات بتسجيل البضائع المستلمة، كما أن موظفى المخازن يجب أن يقوموا بحيازة تلك المنتجات . قبل تسجيل عمليات المشتريات ، يجب على موظفى قسم الحسابات بالتأكد من أن عملية الشراء قد تم التصديق عليها وأن البضائع الصادر لها أوامر شراء قد تم استلامها . يوفر القيد المحاسبى بدوره أساس المحاسبة والمساءلة عن البضائع فى المخازن .

٢ ــ يجب أن يتم تخصيص الخطوات المختلفة المرتبطة بتنفيذ العملية المالية على الافراد أو الاقسام المختلفة • فعند تنفيذ عملية المبيعات فى شركة صناعية ، يمكن أن يتم تحديد المسئولية الخاصة بالتصديق على المبيعات ، واستيفاء أمر البيع، وشحن البضائع واعداد الفاتورة للعميل على الافراد المختلفين •

٣ ــ يجب الفصل بين مسئوليات بعض الاعمال المحاسبية ، على سبيل المثال فى ظل النظام المحاسبى اليدوى يجب أن يقوم أفراد مختلفين بامساك دفتر الاستاذ العام ودفلتر استاذ مساعد حسابات المدينين بينما يجب أن يقوم الافراد المرتبطة بتسجيل المدفوعات والمقبوضات النقدية بعدم مطابقة حسابات البنوك •

٤ ــ يجب أن يكون هناك فصل سليم بين الواجبات داخل قسم تشغيل البيانات الكترونيا وبين قسم تشغيل البيانات الكترونيا والاقسام المستخدمة • فهناك وظائف عديدة داخل قسم تشغيل البيانات الكترونيا يجب أن يتم الفصل بينها وهى على سبيل المثال تحليل النظم ، اعداد البرامج ، تشغيل الحاسب والرقابة على البيانات ، بالاضافة الى ذلك يجب ألا يقوم هذا القسم بتصحيح البيانات المقدمة عن طريق الاقسام المستخدمة ، كما يجب أن يكون مستقلا من الناحية التنظيمية عن الاقسام المستخدمة •

لاشك أن تطبيق الفصل بين الواجبات فى الشركات الصغيرة يعتبر أمرا أكثر صعوبة مقارنة بما يتم فى الشركات الكبيرة ، بسبب وجود أعداد قليلة من الموظفين • ومن المعتاد فى تلك الشركات الصغيرة أن يكون المالك مشارك نشط فى ادارة الشركة ، لذلك فقد يقوم بأداء اشراف ومراجعة مباشرة على أداء الموظفين بهدف تعويض الفصل غير الكافى بين الواجبات •

فيما يلى أمثلة عن كيف يؤثر الفصل بين الواجبات على مخاطر الرقابة المرتبطة بثلاثة تأكيدات :

١ ـ فصل وظيفة حيازة الاصول عن وظيفة الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية للاصول تساعد على تخفيض مخاطر السرقة ، حيث لن يكون لدى مرتكب السرقة أى فرصة لتغطية السرقة عن طريق استبعاد السجل الخاص بالاصول (تأكيد الحدوث أو الوجود) .

٢ ـ الفصل بين الواجبات المرتبطة بتشغيل عمليات المدفوعات النقدية ومطابقة حسابات البنوك يخفض من مخاطر مدفوعات البنك غير المسجلة ، حيث انها سوف تكتشف عند عملية المطابقة (تأكيدات الشمول) .

٣ ـ فصل الموافقة على المستند الخاص بالسداد والتوقيع على الشيك عن طريق الفرد الذى حدد أولا الموافقة على المستند وقيم الشيك يخفض من مخاطر كتابة الشيك بقيمة غير صحيحة (تأكيد التقييم أو التخصيص) .

Documents and Records : المستندات والسجلات

توفر المستندات أدلة اثبات عن حدوث العمليات المالية ، والسعر وطبيعة وشروط العمليات المالية . وكأمثلة عن الانواع الشائعة للمستندات ما يأتى : الشيكات ، العقود والفواتير . وعندما يتم التوقيع على المستندات كما ينبغى وعلى نحو واف فانها توفر أيضا الاساس لتحديد المسئولية عن تنفيذ وتسجيل العمليات المالية . تعتبر المستندات المرقمة والمسلسلة مفيدة فى الاحتفاظ بنظام رقابة ومساءلة . ولا شك أن الترقيم المسلسل للمستندات يساعد على ضمان أن (١) أن كافة العمليات المالية قد تم تسجيلها ، (٢) أنه ليست هناك أية عمليات مالية قد تم تسجيلها أكثر من مرة . يجب الاشارة الى أنه يتعين الاحتفاظ بكافة المستندات الملغاه عندما يتم استخدام مستندات مرقمة بشكل مسلسل .

اجراءات التوثيق يجب أن تنهض بأعباء اعداد المستندات فى وقت مناسب عن طريق موظفى التشغيل عند قيم تنفيذ العمليات المالية ، يتم تسهيل تسجيل العمليات المالية عندما يتم تسليم المستندات الى قسم المحاسبة فورا .

السجـــــلات : Records

وهى تتضمن سجلات مرتبات الموظفين والتى تبين بيانات الاجور المتراكمة لكل موظف بالاضافة الى سجلات الجرد الدائمة • كمثال على نوع آخـــر مـــن السجلات يتمثل فى الملخصات اليومية للمستندات المحررة على سبيل المثال فواتير المبيعات والشيكات • يتم مقارنة تلك الملخصات بشكل مستقل بعد ذلك عـلى مجموع القيود اليومية المناظرة لتحديد ما اذا كانت كافة تلك العمليات قد تـــم تسجيلها •

تعتبر أيضا لائحة الحسابات ودليل الاجراءات المحاسبية فى غاية الاهمية، حيث توفر لائحة الحسابات الاساس للتبويب السليم للعمليات المالية • بينمـــا ترتبط الاجراءات المحاسبية بتشغيل المستندات فى الوقت المناسب داخل قســـم الحسابات • يتضمن دليل الاجراءات المحاسبية تعليمات خاصة بتسجيل وترحيل العمليات المالية • على سبيل المثال قد يتم تحديد أن : (١) يقوم المشرف على الحسابات بالمراجعة الدورية لقيود اليومية بغرض تقييم معقوليـــة تبويـــب الحسابات ، (٢) يتم التحقق من كافة المستندات المرقمة بشكل مسلسل مـــع مايتم اثباته فى دفاتر اليومية •

وكأمثلة على اجراءات الرقابة على المستندات والسجلات وعلاقتها بتقييـــم مخاطر الرقابة الخاصة بتأكيدات القوائم المالية مايلى :

١ ــ يرتبط الاحتفاظ بالسجلات بشكل سليم (على سبيل المثال سجـــلات المخزون الدائمة ، الملفات الرئيسية لحسابات المدينين ، وملفات مرتبات العالمين) مع تأكيدات الوجود أو الحدوث •

٢ ــ يرتبط استخدام أو المحاسبة عن تتابع المستندات المرقمة المسلسلة بتأكيدات الشمول •

٣ ــ توفر المستندات الاصلية مثل فواتير المبيعات والشيكات القيم التى يتعين استخدامها فى تسجيل العمليات المالية والتى ترتبط مباشرة بتأكيـــدات التقويم والتخصيص •

الاقتراب من نظم الرقابة : Access Controls

تختص تلك النظم بالحد من نوعين من الاقتراب من الاصول والسجلات الهامة هما :

١ ـ الاقتراب المادى المباشر . ٢ ـ الاقتراب غير المباشر عن طريق اعداد أو تشغيل المستدنات ، على سبيل المثال أوامر المبيعات ومستندات المدفوعات التى تصدق على استخدام التصرف فى الاصول ، لذلك تتعلق تلك النظم الرقابية بشكل رئيسى بحماية الاجهزة والاصول ، المستندات ، السجلات وبرامج وملفات الحاسب الالكترونى . تساعد تلك النظم الرقابية على تخفيض مخاطر السرقة ومن ثم تعد ملائمة فى تقييم مخاطر الرقابة الخاصة بتأكيدات الوجود أو الحدوث.

تتضمن نظم الرقابة أيضا استخدام الاجهزة الميكانيكية والالكترونية فى تنفيذ العمليات ، على سبيل المثال تساعد آلات تسجيل النقدية على ضمان ان كافة عمليات المتحصلات النقدية قد تم تسجيلها ، كما أنها توفر عمل ملخصات بالمتحصلات اليومية . تعتبر مثل تلك النظم الرقابية ملائمة فى تقييم مخاطر الرقابة الخاصة بتأكيدات الشمول .

عندما يتم استخدام أجهزة تشغيل البيانات الكترونيا يجب أن يتم الحد من الاقتراب من أجهزة الحاسب الالكترونى ، وسجلات وملفات البيانات وبرامج الحاسب الا على الموظفين المصرح لهم والمصدق عليهم . ويتم استخدام عديد من وسائل الرقابة مثل الشفرات وكلمات السر وعلامات التحديد بغرض تخفيض مخاطر الرقابة الخاصة بتأكيدات الوجود أو الحدوث ، الشمول والتقويم أوالتخصيص امرتبطة بمجموعة العمليات والحسابات التى يتم تشغيلها فى نظم تشغيل البيانات الكترونيا .

الضبط الداخلى المستقل : Independent Checks

تتضمن وسائل الضبط الداخلى التحقق من (١) العمل المؤدى عن طريق فرد أو قسم آخر ، أو (٢) التقييم السليم للقيم المسجلة . وكأمثلة على الضبط المستقل والتأكيدات التى ترتبط بها :

١ — الضبط الحسابى اليدوى لدقة اعداد الفواتير ، العمليات الحسابية للاجور وملخصات المخزون (تأكيدات التقويم أو التخصيص) •

٢ — مقارنة الاصول الموجودة فعلا مع تلك المسجلة محاسبيا على سبيل المثال مطابقات البنوك ، الجرد المادى ، عد النقدية (تأكيدات الوجود أو الحدوث ، الشمول والتقويم) •

٣ — فحص الادارة للتقارير التى تلخص تفاصيل أرصدة الحساب مثل ميزان مراجعة حسابات المدينين ذو الاعمار (تأكيدات التقويم) •

فى المناقشة السابقة عن الانواع الخمسة لاجراءات الرقابة ، هناك أمثلة عديدة تم تقديمها عن العلاقات بين اجراءات رقابة محددة وتقييم مخاطر الرقابة الخاصة بالانواع الثلاثة التالية عن تأكيدات القوائم المالية : (١) الوجود أو الحدوث ، (٢) الشمول ، (٣) التقويم أو التخصيص • ويمكن استخلاص أن اجراءات الرقابة لديها احتمال أكبر مرتبط بتخفيض مخاطر الرقابة الخاصة بتلك التأكيدات مقارنة بتأكيدات الحقوق والالتزامات والعرض والافصاح •

يوضح الشكل البيانى التالى رقم (٤/١) ملخص بيانى بالعناصر الثلاثة لهيكل الرقابة الداخلية •

شكل بيانى رقم (٤/١)
عناصر هيكل الرقابة الداخلية

- بيئة الرقابة
  - فلسفة الادارة وطرق التشغيل
  - الهيكل التنظيمى
  - مجلس الادارة
  - طرق تحديد السلطة والمسئولية
  - طرق الرقابة على الادارة
  - المراجعة الداخلية
  - سياسات وممارسات الافراد
  - التأثيرات الخارجية

- النظام المحاسبى
  - طرق التشغيل - اليدوية والتشغيل الالكترونى للبيانات .
  - السجلات - اليوميات ودفاتر الاستاذ

- اجراءات الرقابة
  - التصديق السليم
  - الفصل بين الواجبات
  - المستندات والسجلات
  - نظم الرقابة على الافراد
  - الفحص المحايد

٣/٤ الاعتبارات العامة المرتبطة بهكل الرقابة الداخلية :

General Consideration of Internal Control Structure

حددت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) ثلاثة اعتبارات عامة تتعلق بهيكل الرقابة الداخلية هى : (١) مسئولية الادارة ، (٢) الضمان المعقول (٣) الحدود الحتمية أو الكامنة • وفيما يلى شرح لتلك الاعتبارات الثلاثة :

مسئولية الادارة : Management Responsibility

تحديد هيكل رقابة داخلية ملائم والحفاظ عليه يعتبر مسئولية هامة للادارة • يعتمد تحديد سياسات واجراءات الرقابة المقررة التى يجب أن يتم تضمينها فى عناصر هيكل الرقابة الثلاثة الخاصة بالمنشأة على حجم المنشأة ، خصائص ملكيتها ، طبيعة وتعقد عملياتها ، طرقها الخاصة بتشغيل البيانات وما اذا كانت تخضع لنطاق سلطة قانونية •

تتضمن مسئولية الادارة الاشراف على فعالية هيكل الرقابة واجراء التعديلات المطلوبة •

الضمان المعقول : Reasonable Assurance

تبحث الادارة عادة عن الضمان المعقول بدلا من الضمان المطلق والذى يمثل أهداف هيكل الرقابة الذى سوف يجب أن يتم تحقيقها • هناك عاملين جوهريين يرتبطان بتلك النتيجة هما :

ـ تتمثل النتيجة الاولى فى الاعتراف بأن تكلفة الهيكل يجب ألا تزيد عن العوائد المتوقعة التى يتم تحقيقها من تطبيق ذلك الهيكل • يعتبر معيار التكلفة والعائد معيار هام فى عملية اتخاذ الادارة للقرار • وذلك يعتبر أمرا يحوطه التعقيد حيث أن علاقة التكلفة والعائد تتضمن تقديرات وأحكام وليس قياسات دقيقة •

ـ بينما تتمثل النتيجة الثانية فى ادراك أن اجراءات وسياسات الرقابة يجب ألا يكون لها أثر عكسي جوهرى على الكفاءة والربحية •

القيود الحتمية أو الكامنـــة : Inherent Limitation

تخضع كافة هياكل الرقابة الداخلية لقيـــود حتمية ، أحد تلك القيـــود تتمثل فى العامل البشرى الذى يرتبط باجراءات الرقابة . فعالية اجـــراءات وسياسات الرقابة المقررة يمكن الغاءها عن طريق الموظف عن طريق سوء فهـــم التعليمات ، أو الاهمال والتقصير أو التغيب المزمن عن العمل . من الممكن تدنية فعالية سياسات واجراءات الرقابة عن طريق التفكير فى التواطوء سواء كـــان عن طريق موظف واحد أو بالاشتراك مع شخص آخر . يمكن للادارة أيضـــا أن تبطل من تلك السياسات والاجراءات ارقابية المحددة .

القيد الثانى يتمثل فى أن سياسات واجراءات الرقابة المقررة قد لا تتضمن كافة العمليات المالية . على سبيل المثال قد لا تطبق تلك السياســـات والاجراءات الرقابية على العمليات غير المتكررة على سبيل المثال الاحداث غـــير العاديـــة .

بالاضافة لذلك يجب أن يتم الاعتراف بأن الرقابة الداخلية توجد فى بيئة ديناميكية متحركة وليس فى بيئة ساكنة . الظروف المتغيرة على سبيل المثـــال استقالة أو تقاعد الموظفين الرئيسيين قد يتطلب تعديلات رئيسية فى هيكـــل الرقابة . نتيجة لذلك يجب أن يوءخذ فى الجسبان اعطاء عنايةخاصة عنـــد اجراء التوقعات الخاصة بالفعالية المستقبلية للهيكل على أساس فعاليته الحالية .

الحصول على فهم بعناصر هيكل الرقابة الداخلية :
Obtaining an Understanding of Internal Control Structure Elements

الخطوة الاولى فى المنهجية المرتبطة بالوفاء بالمعيار الثانىمن معاييـــر العمل الميدانى تتمثل فى الحصولعلى فهم كاف بهكل الرقابة الداخلية لتخطيـــط عملية المراجعة(١) . لاغراض التخطيط فان عملية الحصول على الفهم يمتد الى:

---

(١) القارىء الذى يرغب فى الحصول على مزيد من التفصيل حولكافة تـــلك الخطوات يمكنه الرجوع الى :
— د. أمين السيد أحمد لطفى ، اجراءات واختبارات المراجعة ، دار النهضةالعربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .

(١) تصميم السياسات والاجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر هيكل الرقابة ،
(٢) ما اذا كانت قد تم العمل والالتزام بها ، مع ذلك فليس من الضرورى فى تخطيط عملية المراجعة أن يتم تحديد فعالية السياسات والاجراءات ، علاوة على ذلك ليس مطلوب من المراجع أن يبحث عن نقاط الضعف أو القصور الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة •

وقد أشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) قسم (٣١٩) فقرة (٦) الى أن فهم هيكل الرقابة الداخلية يجب أن يتم الحصول عليه عن طريق المراجعة بهدف :

- تحديد أنواع التحريفات المحتملة •
- دراسة العوامل التى تؤثر على مخاطر التحريفات الجوهرية •
- تصميم اختبارات التحقق الاساسية •

فى الواقع أن التخطيط الفعال لعطية المراجعة يستلزم من المراجع أن يقوم بالتعرف على مايمكن أن يكون خطأ فى القوائم المالية واحتمال حدوثه •

آثار الاستراتيجيات المبدئية لعملية المراجعة :

Effects of Preliminary Audit Strategies

فى الفصل السابق تم تحديد وشرح استراتيجيتين بديلتين لعملية المراجعة بغرض تخطيط مراجعة التأكيدات الهامة للقوائم المالية - وهما مدخل التحقق ومدخل المستوى المنخفض المقيم لمخاطر الرقابة • لاشك أن فهم هيكل الرقابة الداخلية يعد أمرا مطلوبا بغض النظر عن أى استراتيجية تم اختيارها فى أى حالة تتطلب تصميم اختبارات التحقق المخططة أن يكون المراجع على معرفة بالتحريفات المحتملة ، وأن يقوم بدراسة العوامل التى تؤثر على مخاطر حدوث التحريفات الجوهرية •

يعتبر مستوى فهم عناصر هيكل الرقابة الداخلية الكافى لتخطيط عملية المراجعة فى ظل كل استراتيجية مراجعة مسألة تخضع للحكم المهنى للمراجع • تتضمن العوامل المؤثرة على قرار المراجع مايلى :

- معرفة العميل من واقع عمليات المراجعة السابقة .
- التقييم المبدئى للمخاطر الحتمية والاهمية النسبية .
- تعقيد عمليات المنشأة والنظام المحاسبى لها .

عادة مايحتاج المراجع الى فهم أكبر بسياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية فى ظل مدخل المستوى المنخفض المقيم لمخاطر الرقابة أكثر من مدخل التحقق الاساسى. الاعتبارات التى يمكن تطبيقها لكل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية فى ظل كل استراتيجية للمراجعة يتم شرحها على النحو الذى سيرد فيما يلى :
هذا المدخل مفيد فى شرح كيف يقوم المراجع بدراسة العناصر المرتبطة بالحصول على الفهم الضرورى . مع ذلك يجب أن يتم الاعتراف بأن الهدف الرئيسى للمراجع فى الحصول على الفهم هو العلاقة بين سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخية بتأكيدات القوائم المالية أكبر من تبويبها عن طريق كل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية .

٤/٤ وصف فهم عناصر هيكل الرقابة الداخلية :
Understanding of Internal Control Structure Elements

يعتبر هيكل الرقابة الداخلية مصدر هام للمعلومات ، حيث يرتبط بأنواع التحريفات الجوهرية المحتملة ومخاطر حدوث تلك التحريفات فى القوائم المالية . بالاضافة لذلك فان سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية تعتبر مصدر رئيسى للمعلومات الخاصة بالطرق والتقارير المحاسبية التى توفر الاساس لاعداد القوائم المالية . يستخدم المراجع المعلومات السابقة لتصميم اختبارات التحقق التى ستوفر الضمان المعقول لاكتشاف التحريفات الجوهرية .

على سبيل المثال - قد تؤدى الامور التالية التى تم تحديدها للحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية الى تحريفات جوهرية للتأكيدات المرتبطة بالمبيعات وحساب المدينين .

الظـــروف	التحريف المحتمل: التأكيـــد	التحريف المحتمل: الشـــرح
بيئة الرقابة		
تمارس الادارة ضغط كبير لتحسين أداءالبيع.	الوجود أو الحدوث	يمكن أن يتم تسجيـــل مبيعات زائفة أو مصطنعة
النظام المحاسبي		
عدم تسجيل فاتورة مبيعات فى دفتراليومية.	الشمـــول	قد يتم عدم تسجيـــل فاتورة مبيعات حقيقية .
اجراءات الرقابة		
ليس مطلوب مضاهاة فواتير المبيعات بمستندات الشحن .	الوجود أو الحدوث	قد تكون فاتورة المبيعات زائفة أو مصطنعة .
قد لايتم مضاهـــــاة مستندات الشحن بفواتير المبيعات .	الشمـــول	قد لايتم اعداد فاتورة أو قد لايتم تسجيل مبيعـــات فعلية .
قد لا يتم فحص ائتمان تم منحه على أوامـــر عميل جديدة .	التقويم أوالتخصيص	قد يتم اجراء مبيعـــات بدون وجود ائتمان كـــاف الامر الذى قد يؤدى اى حسابات مدينين غـــير قابلة للتحصيل .

عن طريق هذا النوع من المعرفة ـ يمكن للمراجع دراسة مخاطر حدوث تلك التحريفات وتصميم اختبارات التحقق الملائمة لكل تأكيد يتعلق بالمبيعات وحسابات المدينين • على سبيل المثال بالنسبة لما تم الاشارة اليه بعاليه ـ قد يقوم المراجع بتخطيط اختبارات تحقق موسعة لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بغرض الوفاء بتأكيد التقويم أو التخصيص الخاص بصافى حسابات المدينين •

فهم بيئة الرقابة : Understanding the Control Environment

تمثل بيئة الرقابة الاثر المتجمع لثمانية عوامل (تم الاشارة اليها فى بداية ذلك الفصل) على سياسات واجراءات الرقابة المقررة • يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بذلك العنصر الهام من عناصر هيكل الرقابة الداخلية لفهم اتجاه ودراسة وتصرفات الادارة ومجلس الادارة بخصوص بيئة الرقابة• يتمثل الاهتمام الرئيسى للمراجع فى بيئة الرقابة فى الاثار المنتشرة للمستويات العليا للادارة على مخاطر الرقابة الخاصة بالتأكيدات العديدة للقوائم المالية بالاضافة الى التأكيدات الخاصة بحسابات معينة ومجموعة العمليات المالية •

الفهم الكافي لمدخل التحقق : Understanding Sufficient For Preliminary Substantive Approach

بالنسبة لتلك الاستراتيجية ، ليس من الضرورى أن يقوم المراجع بفهم كل عامل من عوامل بيئة الرقابة أو فهم كل عامل بنفس الدرجة من التفصيل مع ذلك من المهم للمراجع أن يفهم أهمية سياسات واجراءات الادارة والتصرفات المرتبطة للادارة • فلا يكفى أن يعرف فقط شكل السياسات والاجراءات المقررة حيث أن الادارة قد لا تتصرف وفقا لها ، فعلى سبيل المثال عند الحصول على فهم بنظام اعداد الموازنة للعميل ، فمن الضرورى أن يعرف المراجع ما اذا كانت الادارة تقوم باجراء تصرف ملائم وفى وقت مناسب فى مواجهة الانحرافات ، بالمثل ليس كافيا أن يقوم المراجع بمعرفة أن العميل لديه وظيفة مراجعة داخلية • حيث يجب أن يمتد فهم العميل بتحديد أن تلك الوظيفة يتم أدائها بالفعل •

الفهم الكافي لمدخل المستوى المنخفض لمخاطر الرقابة :

Understanding Sufficient For Lower Assessed Level of Control Risk

قد يكون فهم المراجع لعوامل بيئة الرقابة الخاصة بهذا المدخل كافيا ، أيضا عندما يتم استخدام استراتيجية المراجعة الخاصة بالمستوى المنخفض لمخاطر الرقابة . على سبيل المثال عادة مايجب أن يتم فهم فلسفة الادارة وطريقة التشغيل ، الهيكل التنظيمي ومجلس الادارة فى كل استراتيجية مراجعة . مع ذلك بالنسبة لبعض العوامل قد يتطلب الامر وجود فهم ومعرفة اضافية .

وكما سبق شرحه فان طرق رقابة الادارة توفر رقابة مباشرة على تفويض السلطة والمسئولية . لذلك فان المراجع سوف يرغب بالطبيعة فى المعرفة العميقة بتلك الطرق فى ظل تلك الاستراتيجية . فعلى سبيل المثال قد يرغب المراجع فى التعرف على ارشادات الادارة التى يجب أن يتم اتباعها عن طريق كل قسم فى شرح لانحرافات الجوهرية عن التوقعات المدرجة بالموازنة . مثل هذه المعرفة قد تكون مفيدة للمراجع فى تدعيم المستوى المنخفض لمخاطر الرقابة الخاصة بتأكيد الشمول المرتبط بعمليات المبيعات .

بالمثل قد يرغب المراجع فى الحصول على فهم أكبر بسياسات وممارسات شئون الافراد . على النقيض من ذلك بخصوص فهم السياسات الاساسية لشئون الافراد التى قد يتم الحصول عليه فى ظل ذلك المدخل حيث أن المراجع قد يرغب فى الحصول على معرفة بشأن التعيين وتوفر الخبرة والتدريب لموظفى قسم الحاسب الالكترونى والموظفين الاخرين الذين يكون لديهم مسئوليات رقابية هامة ، مثال ذلك أمناء الخزائن وأمناء المخازن . فعلى سبيل المثال فان معرفة أن المنشأة تقوم بتوظيف أمناء مخازن أكفاء وجديرى بالثقة قد يكون مفيد فى تقييم مخاطر حدوث الرقابة الخاصة بتأكيد وجود أو حدود المخزون .

فهم النظام المحاسبى : Understanding Accounting System

يؤثر النظام المحاسبى جوهريا على مخاطر التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية . يجب أن يوفر النظام المحاسبى ـ الذى تم تصميمه جيدا ويعمل بفعالية . بيانات محاسبية ملائمة وموثوق فيها ، كما يجب أن يمنع حدوث أى

تحريفات • على النقيض من ذلك فان النظم المحاسبية الضعيفة سوف يكون لهما نتائج عكسية • بدوره فان مخاطر التحريفات الجوهرية سوف تؤثر على تصميم اختبارات التحقق الاساسية • وحيث يمتد فهم المراجع للنظام المحاسبى الى حسابات معينة ومجموعة العمليات المالية •

الفهم الكاف لمدخل التحقق : Understanding Sufficient For Preliminary Substantive Approach

أشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) قسم (٣١٩) فقرة (٢١) الى أن المراجع يجب أن يحصل على معرفة كافية بالنظام المحاسبى بغرض فهم:

- مجموعة العمليات المالية التى تتضمنها أعمال المنشأة والتى تعتبر جوهرية للقوائم المالية •
- كيف يتم تنفيذ تلك العمليات المالية •
- السجلات المحاسبية ، المستندات المؤيدة والحسابات المحدده فى القوائم المالية المرتبطة بتشغيل والتقرير عن العمليات المالية •
- التشغيل المحاسبى المرتبط ببدأ العملية حتى تضمينها فى القوائم المالية ، شاملة كيفية استخدام الحاسب الالكترونى فى تشغيل البيانات •
- عملية اعداد التقارير المالية المستخدمة فى اعداد القوائم المالية للمنشأة متضمنا التقديرات المحاسبية الجوهرية والافصاحات •

بوجه عام تتضمن مجموعة العمليات المالية التى يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، المبيعات ، المشتريات ، المتحصلات والمدفوعات النقدية والاجور والرواتب • غالبا ماتتضمن هذه المجموعة من العمليات حجم ضخم من العمليات المالية وطرق تشغيل محاسبية موسعة والتى تزيد من مخاطر التحريفات فى القوائم المالية • تبعا لذلك يحتاج المراجع الى فهم سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية القابلة للتطبيق على تلك العمليات عند تخطيط عملية المراجعة • على النقيض من ذلك سوف يحتاج المراجع الى فهم أقل للنظام المحاسبى بالنسبة لمجموعة العمليات التى تتضمن حجم قليل من العمليات والتى لا تستلزم اجراءات تشغيل متزايدة على سبيل المثال عمليات أسهم رأس المال •

قد ينتج عن النظام المحاسبى للمنشآة عديد من السجلات والمستندات المؤيدة ، والملفات والتقارير التى تعتبر مفيدة فى ادارة الشركة • مع ذلك فان فهم المراجع يجب أن يمتد فقط الى النواحي التى تعتبر ملائمة لعملية المراجعة • على سبيل المثال فان نفس النظام الذى ينتج فواتير مبيعات ويومية مبيعات يمكن أن ينتج أيضا تقرير مبيعات عن طريق مسئولى المبيعات • فهم هذا التقرير سوف يكون غير مطلوبا لتخطيط عملية المراجعة ما اذا لم يستخدم تبعا لذلك لاجراء اختبارات التحقق الاساسية على مصروف عمولة المبيعات • بالمثل فعندما يتم اعداد نسخ عديدة من المستندات (مثال أمر الشراء أو المبيعات) عن طريق العميل ، فان المراجع يهتم فقط بالنسخ التى تعتبر ملائمة لتدفق البيانات من الشروع فى العملية حتى تضمينها فى القوائم المالية •

يجب أن يتضمن فهم المراجع للتشغيل المحاسبى تلك الطرق التى بناء عليها يتم تحديد قيمة العمليات المالية وتبويبها وتسجيلها وتلخيصها فى ملفات البيانات واليوميات ودفاتر الاستاذ • يجب أن يفهم المراجع أيضا المستندات الاصلية الخاصة بالمعالجة المحاسبية ومتى تحدث تلك المعالجة • فعلى سبيل المثال عندما يتم دراسة الاعتبارات المرتبطة بالتأكيد يحتاج المراجع أن يعرف ما اذا كانت المبيعات قد تم معالجتها فى الحال أم لا •

اهتمام المراجع بعملية اعداد التقارير المالية تمتد بصفة رئيسية الى فهم (١) الطريقة التى يتم بها تلخيص المعلومات فى دفتر الاستاذ العام للتوصل الى القيم والافصاحات التى تم التقرير عنها فى القوائم المالية • (٢) طبيعة ومدى نطاق اجراءات العميل المستخدمة فى تحديد التقديرات المحاسبية •

الفهم الكافى لمدخل المستوى المنخفض لمخاطر الرقابة :

Understanding Sufficient For Lower Assessed Leel of Control Risk Approach

كما فى حالة بيئة الرقابة، من الطبيعى أن المراجع سوف يحتاج الى فهم أكثر شمولا للنظام المحاسبى فى ظل تلك الاستراتيجية أكثر من مدخل التحقق الاساسى • وهذا يكون حقيقى لا سيما بالنسبة لبعض التقارير المحاسبية • على سبيل المثال فان المعرفة التفصيلية للتقارير المرتبطة بالمخزون الراكد وبطئ الحركة قد يتم استخدامها فى تأييد المستوى المنخفض لمخاطر الرقابة الخاصة

الحركة قد يتم استخدامها فى تأييد المستوى المنخفض لمخاطر الرقابة الخاصة بتأكيد التقويم أو التخصيص المرتبط بالمخزون • بالمثل فان المعرفة العميقة للتقارير عن مرتجعات المبيعات قد يكون مفيدا فى تدعيم مخاطر الرقابة الاقل من الحد الاقصى الخاص مقارنة بتأكيد الشمول المرتبط بالمخزون •

فهم اجراءات الرقابة : Understanding of Control Procedures

فهم المراجع لهذا العنصر الهام من عناصر هيكل الرقابة الداخلية يضع تأكيد كبير على تحديد العلاقات المباشرة بين اجراءات الرقابة الفردية المقررة وتأكيدات محددة مقارنة بحالة عنصرى بيئة الرقابة والنظام المحاسبى • يختلف مدى المعرفة المطلوب لمثل تلك العلاقات بشكل ملحوظ بين استراتيجيات المراجعة •

الفهم الكاف لمدخل التحقق : Understanding Sufficient For Substantive Approach

عند تخطيط عملية المراجعة ــ حيث يفترض أن تكون مخاطر الرقابة عند الحد الاقصى ــ من الضرورى للمراجع أن يحصل على فهم باجراءات الرقابة المرتبطة بكل تأكيد لكل رصيد حساب أو مجموعة من العمليات • عادة فان معرفة المراجع الخاصة باجراءات الرقابة المقررة التى تم الحصول عليها فى فهم بيئة الرقابة والنظام المحاسبى يجب أن تكون كافية ، على سبيل المثال فعند الحصول على فهم بطرق الادارة الخاصة بتحديد السلطة والمسئولية فى ظل بيئة الرقابة ، يجب أن يصبح المراجع على دراية وفهم بسلطة التصديق على مجموعة العمليات المحددة (التصديق السليم لاجراءات الرقابة) • بالمثل فعند الحصول على فهم بالمستندات والسجلات فى النظام المحاسبى ، يجب على المراجع أن يتعلم ما اذا كانت حسابات البنك تم مطابقتها بشكل مستقل على أساس دورة منتظمة (اجراء رقابة للضبط المستقل) •

الفهم الكاف لمدخل المستوى المنخفض لمخاطر الرقابة :

Understanding Sufficient for Lower Assessed Level of Control Risk Approach

غالبا ماترتبط اجراءات الرقابة بشكل أكثر مباشرة بتأكيد محدد أكثر من سياسات واجراءات بيئة الرقابة . لذلك فان اجراءات الرقابة يجب أن تكون أكثر فعالية فى منع حدوث أو اكتشاف التحريفات فى القوائم المالية ، وعندما يفترض أن تكون مخاطر الرقابة أقل من الحد الاقصى فان المراجع سوف يتطلب فهم اجراءات الرقابة التى تعتبر ضرورية لتخطيط عملية المراجعة مع مخاطر عند الحد الاقصى . على سبيل المثال فان الملم ومعرفة المستخدم باجراءات الرقابة التى تقارن مخرجات الحاسب الالكترونى لعمليات المبيعات مع فواتير المبيعات قد تكون مفيدة للمراجع فى تأييد التقييم المنخفض لمخاطر الرقابة الخاصة بتأكيد الشمول .

٤/٥ الاجراءات الخاصة بالحصول على الفهم لهيكل الرقابة الداخلية :

Procedures to Obtain an Understanding

كما سبق ذكره فى الفصل الاول ـ فان الاجراءات الخاصة بالحصول على فهم هيكل الرقابة الداخلية يتضمن مايلى :

- فحص الخبرة السابقة مع العميل .
- الاستفسار من المستوى الادارى والاشراف الملائم .
- فحص المستندات والسجلات .
- ملاحظة أنشطة وأعمال المنشأة .

سوف توفر الخبرة السابقة للمراجع عن العميل فهم أنواع التحريفات التى تحدث فى عمليات المراجعة السابقة وأسبابها ، على سبيل المثال يجب أن توضح أوراق العمل ما اذا كانت التحريفات ناتجة من أو ناشئة عن : (١) التحايل على النظم الرقابية المقررة ، (٢) عدم وجود نظم رقابة كافية ، (٣) عدم الالتزام غير المقصود بنظم الرقابة الكافية عن طريق أفراد ذوى خبرة . تأسيسا على تلك المعرفة يمكن للمراجع أن يقوم باجراء استفسارات للادارة والمسئولية الملائمين لتحديد ما اذا كانت الظروف قد تم تصحيحها فى السنة الحالية . فى

عمليات المراجعة المستمرة سوف يكون لدى المراجع التوثيق المرتبط بنقاط القــوة والضعف فى هيكل الرقابة الداخلية • مثل تلك المعلومات قد تتيح للمراجــع أن يقوم باجراء استفسارات عن التغيرات التى قد حدثت منذ انتهاء عملية المراجعــة السابقــة •

أغلب الشركات سيكون لديها مستندات وسجلات ملائمة لهيكل الرقابـــة الداخلية الخاص بها • على سبيل المثال قد يكون هناك دليل لسياسات واجراءات الرقابة الداخلية ، خرائط تدفق ، مستندات أصلية على سبيل المثال فواتيــر المبيعات ، الشيكات ، لائحة الحسابات والسجلات المحاسبية • فحص عمليــة التوثيق والاستفسارات من العميل قد يوفر فهما كافيا لتخطيط عملية المراجعة • على سبيل المثال فان اجراءات رقابة الموازنة تتطلب عادة اعداد تقارير الموازنة ، مراجعة توثيق ودراسة وفحص الانحرافات عن الموازنات بالاضافة الى اجراء استفسار لمدير الموازنة بشأن طبيعة الفحص قد يكون كافيا لفهم تصميم الاجراءات ومــا اذا كانت محل التزام بها أثناء العمل •

فى ضوء هذه الاستفسارات يمكن للمراجع أن يعلم الانشـطة الجديدة مثل انشاء نظام تشغيل حاسب الكترونى أو التغيرات فى عمليات المنشأة مثل ادخـال خط انتاجى جديد أو افتتاح فروع جديدة • للحصول على فهم بسياســـات اجراءات الرقابة الكافى لتخطيط عملية المراجـعة قد يقوم المراجع شخصيا بملاحظة نظم الرقابة الداخلية بهدف تحديد ما اذا كان يتم الالتزام بها فى الواقع أم لا •

لتدعيم الفهم لهيكل الرقابة الداخلية من خلال الاجراءات المختلفــة ، يقوم بعض المراجعون بأداء فحص السير فى اجراءات العملية الماليــــة a transaction walk through review • لاداء ذلــك الفحص ــ يتم تتبع بعض العمليات المالية داخل كل مجموعة من العملياتمــن خلا مسار العملية ذاته ويتم تحديد وملاحظة سياسات واجراءات الرقابة الداخليــة المرتبطة •

طبيعة ومدى نطاق الاجراءات : Nature and Extent of Procedures

تختلف طبيعة ومدى الاجراءات المستخدمة للحصول على الفهم من عميــل لاخر • يوضح الجدول رقم (٤/٢) العوامل الملائمة وآثارها على طبيعة ومدى الاجراءات المستخدمة •

استخدام المراجعين الداخليين للحصول على الفهم :

Using Internal Auditors to Obtain Understanding

كما سبق ذكره فان أحد الاهداف الرئيسية لكثير من وظائف المراجعة الداخلية هى الاشراف والرقابة على تطبيق سياسات واجراءات هيكل الرقابة اداخلية • قد توفر الاجراءات التى يتم ادائها عن طريق المراجعين الداخليين المستخدمة فى تحقيق ذلك الهدف للمراجعين الخارجيين معلومات مفيدة بخصوص هيكل الرقابة الداخلية • على سبيل المثال قد يحصل المراجع على فهم بتصميم نظام جديد للمبيعات وحسابات المدينين بواسطة التشغيل الالكترونى عن طريق فحص خرائط تدفق النظام للمراجعين الداخليين •

بالمثل فان فحص تقارير المراجعين الداخليين قد يكشف عن أن سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية يتم الالتزام به داخل الشركة • ليس مطلوب من المراجع أن يقوم باختبار عمل المراجعين الداخليين الذى يتعلق بالحصول على الفهم ، وانما يكون للمراجع الاختيار أن يقوم بهذا الاجراء •

يجب أن يحصل المراجع على فهم كاف بوظيفة المراجعة الداخلية لتحديد أنشطة المراجعة الداخلية التى تعتبر ملائمة لتخطيط عملية المراجعة • مدى الاجراءات الضرورية للحصول على الفهم سوف يختلف مع طبيعة وأهمية الانشطة • عادة يجب أن يقوم المراجع بعمل استفسارات للمستوى الملائم من الادارة ومسئولى المراجعة الداخلية بخصوص بعض الامور مثل (١) مكانة المحاسبين الداخليين بالمنشأة ، (٢) أنشطة المراجعة الداخلية ، (٣) تطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية ، (٤) طبيعة ، توقيت ومدى عمل المراجعة الداخلية الذى تم أداوه • فاذا وجد المراجع أن أنشطة المراجعة الداخلية لا يعتبر ملائما من ثم فليس هناك اعتبارات اضافية يتم اعطائها لتلك الوظيفة • مع ذلك عندما يستنتج المراجع أن هناك أنشطة غير ملائمة ، من ثم يجب عليه أن يحدد ما اذا كانت التكلفة فعالة لدراسة كيف يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية تسهيل عملية مراجعة القوائم المالية •

جدول ٤/٢
امثلة على العوامل التى تؤثر على طبيعة ومدى الاجراءات الخاصة بالحصول على فهم كافى لتخطيط عملية المراجعة

العوامل	الاثر على طبيعة الاجراءات	الاثر على مدى الاجراءات
استراتيجية المراجعة المبدئية للمراجع		
مدخل التحقق الاساسى	يجب أن تكون الاجراءات كافية لفهم تصميم نظم الرقابة وما اذا كان يتم	اقل من دخل المستوى المنخفض لمخاطر الرقابة
مدخل المستوى المنخفض لمخاطر الرقابة	نفس ماسبق	اكبر من مدخل التحقق الاساسى
الخبرة السابقة على المنشأة		
معرفة التحريفات السابقة	يجب ان تركز الاجراءات على التغيرات فى هيكل الرقابة الداخلية محل المشاكل .	
توثيق الفهم فى الملف الدائم السابق	الاستفسارات عن التغيرات فى هيكل الرقابة الداخلية	تخفيض مدى الاجراءات لفهم تصميم هيكل الرقابة الداخلية
طبيعة توثيق المنشأة للسياسات والاجراءات المحدده لهيكل الرقابة الداخلية		
الدليل المحاسبى للعميل ، خرائط التدفق او اى وسائل توثيق اخرى لهيكل الرقابة الداخلية	التركيز على ما اذا كانت سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية الملائمة يتم الالتزام بها ام لا	استفسار اقل توسعا وملاحظة فهم تصميم هيكل الرقابة الداخلية والالتزام به .
طبيعة السياسة والاجراءات الخاصة بهيكل الرقابة الداخلية		
يقوم المراجعون الداخليون بأداء واجبات ملائمة لهيكل الرقابة الداخلية	يجب ان تكون الاجراءات ملائمة لفهم العمل الملائم المؤدى عن طريق المراجع الداخلى	قد يكون مزيد من الاجراءات ضروريا لفهم العمل المؤدى عن طريق الوظائف المرتبطة بالمراجعة الداخلية
حجم وتعقيد المنشأة :		
هيكل تنظيمى معقد	تركيز الانتباه على طرق تحديد السلطة المسئولة	مزيد من الاجراءات المؤداه عن طريق المنظمة على سبيل المثال استفسار من اكثر من موظف
نظم حاسب الالكترونى معقدة	قد يتطلب الامر فهم اجراءات الرقابة العامة للحاسب الالكترونى .	
دوافع متعددة		قد يتم اداء مزيد من الاجراءات لضمان ان المنظم فى مواقع متعددة لم يتم تغييرها .

٤ / ٢ توثيق الفهم الخاص بهيكل الرقابة الداخلية:

Documenting the understanding

يعتبر توثيق فهم هيكل الرقابة الداخلية أمرا مطلوبا لجميع عمليات المراجعة ، بوجه عام يمكن أن يكون توثيق أوراق العمل فى صورة قوائم استقصاء ، خرائط تدفق وجداول قرار (فى النظام المحاسبى الذي يعمل بواسطة الحاسب الالكترونى) بالاضافة الى المذكرات الوصفية • عند مراجعة منشآت كبيرة قد يتم استخدام كل نوع من أنواع التوثيق ، الا أن الامر يختلف عند مراجعة منشآة صغيرة ــ حيث قد يتم الاكتفاء باستخدام مذكرة وصفية فقط •

قد يقوم المراجع بالحصول على الفهم والتوثيق فى وقت متزامن واحد، على سبيل المثال قد يقوم المراجع باستخدام قائمة استقصاء للحصول على فهم بيئة الرقابة ، وتوفر قائمة الاستقصاء الكاملة توثيق فهمه لذلك العنصر • بالمثل قد يستخدم المراجع خريطة التدفق للحصول على فهم النظام المحاسبى واجراءات الرقابة ، وتوفر خريطة التدفق الكاملة توثيق الفهم محدودة على تحديث التوثيق السابق لبيان التغيرات فى هيكل الرقابة الداخلية التى حدثت أثناء السنة المالية• حيث يجب أن يتعلق توثيق المراجع فقط بالعوامل التى تعتبر ملائمة لعملية المراجعة •

قوائم الاستقصاء : Questionaires

تتكون قائمة الاستقصاء من مجموعة الاسئلة الخاصة بسياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية التى يعتبرها المراجع ضرورية لمنع التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية • يتم صياغة الاسئلة بحيث تنتج اجابة بنعم أو بلا أو غير ممكن التطبيق • وكثيرا مايتم استخدام قوائم استقصاء نمطية • فى بعض الحالات يتم عمل قوائم استقصاء لعملاء فى صناعة معينة • فى أحوال أخرى يتم عمل قوائم استقصاء مخصصة لعملاء فرديين بالتحديد •

وقد يتم استخدام قوائم استقصاء منفصلة لكل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية كما تم شرحه فى الاشكال البيانية (٤/٣) ، (٤/٤)،(٤/٥) غالبا مايتم تطبيق قوائم الاستقصاء المتعلقة ببيئة الرقابة والنظام المحاسبى على

المنشأة ككل . على النقيض من ذلك عادة مايتم تصميم قوائم استقصاء متعلقة باجراءات الرقابة لكل مجموعة رئيسية من العمليات ـ طبقا لما يوضحه الشكل البيانى رقم (٤/٥) .

تقدم قوائم الاستقصاء عدة مزايا ، أهمها أنها تخفض من احتمال فحص اجراءات وسياسات الرقابة الداخلية بشكل جوهرى . بالاضافة الى سهولة استخدامها وتميزها بالشمول .

• خرائط التدفق : Flowcharts

تمثل خريطة التدفق شكل تخطيطى يعتمد على استخدام الرموز ، خطوط التدفق المترابطة والمتصلة . والحواشى ـ التى تصور ـ الخطوات المرتبطة بتشغيل المعلومات من خلال النظام المحاسبى . تختلف خرائط التدفق فيما بينها فى مدى التفصيل الموضح . يمكن اعداد خرائط التدفق العام للنظام المحاسبى ككل أو لدورة عمليات معينة على سبيل المثال دورة الايرادات. بعبارة أخرى يمكن اعداد خرائط تدفق تفصيلية لتصوير تشغيل مجموعة فردية للعمليات المالية على سبيل المثال المبيعات ، المتحصلات النقدية ، المشتريات ، المدفوعات النقدية ، الاجور ، الانتاج . تتضمن خرائط التدفق الاخيرة بوجه عام تفاصيل كافية بغرض الكشف عن :

ـ كافة العمليات التى يتم تأديتها فى تشغيل مجموعة العمليات ، ويتم عرضها عن طريق الوظائف والاقسام أو الافراد ، من ثم فانها تشير الى مدى الفصل بين الواجبات .

ـ طريقة التشغيل سواء كانت يدوية أو الكترونية .

ـ مصدر ، تدفق وتوزيع المستندات ، السجلات والتقارير المرتبطة بالتشغيل .

شكل بيانى رقم (٤/٣)

قائمة استقصاء عن بيئة الرقابـة

اسم العميل ------- تاريخ الميزانية العمومية ----------

اعدت بواسطة---- التاريخ--/--/-- روجعت بواسطة --------

التاريخ --/--/---

الاسـئلة	نعم	لا	غير قابلة للتطبيق	التعليق
ـ فلسفة الادارة وطريقة التشغيل :				
ـ هل يتم السيطرة علـى الادارة وقرارات التشغيل عن طريق فـرد أو بضعة أفراد .		✓		
ـ هل يتم دراسة مخاطر الاعمـال بعناية وتم الرقابة عليها بشكل كاف؟	✓			تعتبـر الادارة متحفظة تجـاه مخاطر الاعمال .
ـ هل ترغب الادارة فى تعديـل القوائم المالية لمواجهة التحريفـات الجوهرية ؟	✓			
ـ هل يتم اعطاء أولوية خاصة لهيكل الرقابة الداخلية ؟	✓			
الهيكل التنظيمى :				
ـ هل يتم تعريف الهيكل التنظيمـى للمنشأة على أساس خطوط السلطة والمسئولية .	✓			
ـ هل يتم تحديد سياسات واجراءات التصديق على العمليات الماليـة عند مستوى ادارى عالى بشكـل كافى ؟	✓			الادارة العليـا

السؤال				ملاحظات
ـ هل هناك اشراف وتوجيه كافى للعمليات المركزية ؟	✓			
ـ هل يعتبر الهيكل التنظيمى ملائم لحجم وتعقيد المنشأة ؟	✓			
مجلس الادارة :				
ـ هل هناك اجتماعات منتظمة لمجلس الادارة وهل يتم اعداد محاضر تلك الاجتماعات فى وقت ملائم ؟	✓			
ـ هل توجد لجنة مراجعة ؟	✓			تتكون من ثلاثة أعضاء خارج مجلس الادارة .
طرق تحديد السلطة والمسئولية :				
ـ هل يتم تحديد سياسات ملائمة بخصوص الممارسات المقبولة للمنشأة وتعارض المصالح وقواعد السلوك	✓			
ـ وهل يتم توصيلها بشكل كاف ؟	✓			
ـ هل يوجد تحديد واضح للمسئولية وتفويض السلطة للاهداف التنظيمية والوظائف التشغيلية والمتطلبات القانونية ؟	✓			
ـ هل يتم تحديد المسئوليات الوظيفية للعاملين والتقرير عن العلاقات والقيود ـ وهل يتم توصيلها للعاملين ؟	✓			هناك توثيق جزء فقط لتوصيف الوظائف، غير أن المسئوليات تم توضيحها من خلال عقد منتظم .

طرق الرقابة على الادارة :				
ـ هل للادارة أهداف واضحة فى صورة موازنات وأرباح وأهداف أخرى مالية وتشغيلية ؟	✓			تعبير نظام الموازنات تعبير جيد •
ـ هل نظم التخطيط واعداد التقارير فى موضع يساعد على :	✓			
× تحديد الانحرافات عن الاداء المخطط بشكل كاف •				
× توصيل الانحرافات للمستوى الادارى الملائم بشكل كاف •				
ـ هل تقوم الادارة بتحديد اجراءات لمنع حدوث اقتراب غير مصرح به أو تدبير للمستندات والسجلات والاصول ؟	✓			
المراجعة الداخلية :				
ـ هل للمنشأة وظيفة مراجعة داخلية؟	✓			
ـ هل تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة عن الانشطة التى تقوم بمراجعتها •	✓			يقدم المدير بالتقرير الى الرئيس ، ويتقابل مع لجنة المراجعة بشكل منتظم •
ـ هل يقوم المراجعون الداخليون باعداد تقارير مكتوبة ؟	✓			للمراجعين الداخليين معايير جيدة للتقرير عن نتائج أعمالهم ومقترحاتهم •

سياسات وممارسات الافراد :				
ـ هل لدى الافراد الخلفية والخبرة اللازمين لاداء واجباتهم ؟	✓			
ـ هل يفهم الافراد الواجبات والاجراءات التي يمكن تطبيقها على وظائفهم ؟	✓			
ـ هل يعتبر معدل دوران الموظفين منخفض نسبيا .	✓			يعتبر معدل دوران طبيعي .
التأثيرات الخارجية :				
ـ هل تخضع المنشأة لمتطلبات الاشراف والالتزام المفروضة عن طريق جهات تنظيمية وقانونية ؟	لا			ليس هناك أية مؤثرات خارجية يكون لها تأثير جوهري على هيكل الرقابة الداخلية.

شكل رقم (٤/٤)
قائمة استقصاء عن النظم المحاسبية

اسم العميل ---------   تاريخ الميزانية العمومية --/--/---

تم اعداده بواسطة ----- بتاريخ--/--/--   روجعت بواسطة ----------

التاريخ --/--/--

الاسئلة	الرد: نعم	الرد: لا	الرد: غير قابل للتطبيق	التعليق
١ـ هل العاملين بقسم الحسابات :				
ـ موءهلين .	✓			
ـ يتم الاشراف عليهم بشكل صحيح .	✓			
٢ـ هل هناك معدل دوران منخفض للموظفين بقسم الحسابات ؟	✓			معدل الدوران فى الفترة السابقة اقتصر على عاملين فقط .
٣ـ هل هناك توصيف مخطط للوظيفة فى قسم الحسابات ؟	✓			
٤ـ هل هناك طرق محددة لتوصيل البيانات والاجراءات المحاسبية؟	✓			يتم تحديث الدليل واللوائح المحاسبية بشكل شبه سنوى .
٥ـ هل الطرق التالية تستخدم فى الاشراف على صلاحية البيانات المالية ؟				
ـ مقارنة البيانات الداخلية الناتجة عن الاقسام الاخرى .				
ـ تقارير الموازنة .	✓			
ـ تقارير الانحراف عن التكلفة المعيارية .			✓	

الاسئلة	الرد			التعليق
	نعم	لا	غير قابل للتطبيق	
٦ـ هل يتم اثبات صلاحية النظام المحاسبى عن طريق :				
ـ التكرار المنخفض لتسويات عملية المراجعة بالنسبة لعمليات المراجعة السابقة ؟	✓			تقتصر التسويات بشكل رئيسى على على المستحقات والتقديرات المحاسبية •
ـ التكرار المنخفض للتسويات الشهرية أو السنوية عن طريق موظفى الحسابات؟	✓			
ـ الاعتماد على التقارير الداخلية للادارة ؟	✓			

شكل رقم (٤/٥)

قائمة استقصاء لاجراءات الرقابة

مجموعة العملية : المدفوعات النقدية | الدورة : النفقات

تاريخ الميزانية العمومية : --/--/-- | اسم العميل ----------

روجعت بواسطة ---------- | أعدت بواسطة ---------

التاريخ --/--/-- | التاريخ --/--/--

الاسئلة	الرد			التعليق
	نعم	لا	غير قابل للتطبيق	
التصديق السليم :				
١ـ هل يسمح بالتوقيع لافراد على الشيكات للافراد المصرح لهم فقط ؟	✓			يمكن لرئيس الخزانة ونائبه التوقيع على الشيكات فقط .
٢ـ هل هناك اذن صرف مصدق عليه لكل شيك ؟	✓			
الفصل بين الواجبات :				
١ـ هل الموافقة على السداد تنفصل عن عملية التوقيع على الشيكات ؟	✓			تحدث الموافقة فى قسم حسابات الدائنين .
٢ـ هل يسجل الموقعين على الشيك الشيكات المحررة ؟		✓		
المستندات والسجلات :				
١ـ هل يتم استخدام الشيكات المرقمة بشكل مسلسل ويتم المحاسبة عنها ؟	✓			

الأسئلة	الرد نعم	لا	غير قابل للتطبيق	التعليق
٢ـ هل يتم الغاء المستندات المؤيدة للصرف بعد الدفع ؟	✓			يتم ختم المستندات المؤيدة للصرف بعبارة تم الدفع •
الاقتراب من نظم الرقابة :				
١ـ هل يتم تخزين مايلى فى مكان مؤمن عليه ؟				
أ) الشيكات غير المستخدمة•	✓			
ب) جهاز حماية الشيك المستخدم فى طبع قيم الشيك •	✓			يتم التوقيع على الشيكات يدويا •
جـ) نموذج التوقيع(اكليشيه) •	✓			
د) هل تقتصر عملية الاقتراب على الافراد المصدق عليهم ؟	✓			
الضبط الداخلى المستقل :				
١ـ هل هناك مطابقة دورية مستقلة لحسابات البنك ؟	✓			يتم اعدادمطابقات البنك عن طريق المراجعين الداخليين •
٢ـ هل يتم مقارنة الملخصات اليومية للشيكات المصدرة مع القيود اليومية لمسجل الشيكات•	✓			يقوم المشرف على الحسابات باجراء المقارنة

تعتبر عملية اعداد خرائط التدفق وسيلة مبتكرة خلاقة ، حيث يصعب أن يقوم شخصين برسم خرائط تدفق متشابهين تماما لنفس النظام محل الدراسة. على الرغم من ذلك يوضح الشكل رقم (٤/٦) الرموز المستخدمة بشكل شائع في اعداد خرائط التدفق . وتجدر الاشارة الى ان بعض المنشآت تكمل تلك الرموز الاساسية بمجموعة أخرى من الرموز ذات الغرض الخاص .

فيما يلى الارشادات المفيدة فى اعداد خرائط تدفق نافعة :

- تحديد مجموعة العمليات المالية التى يجب تضمينها فى خريطة التدفق.
- تجميع المعلومات الضرورية عن طريق المقابلات ، الملاحظات وفحص المستندات .
- تصوير شكل تنظيمى لخريطة التدفق (على سبيل المثال عدد ونظام الاعمدة المطلوب لتمثيل الاقسام ، الوظائف أو الافراد) واعداد الرسم التخطيطي العام .
- اعداد خريطة تفق فى صورة جيدة .
- اختبار شمول ودقة خريطة التدفق عن طريق تتبع العملية الافتراضية من خلال خريطة التدفق .

للشرح - يفترض أن المراجع يرغب فى اعداد خريطة تدفق تصور معالجة أحد الشركات للمتحصلات النقدية بالبريد . يتم القيام بوصف تلك المعالجة عن طريق الاستفسار من موظفى العميل والملاحظات وفحص المستندات .

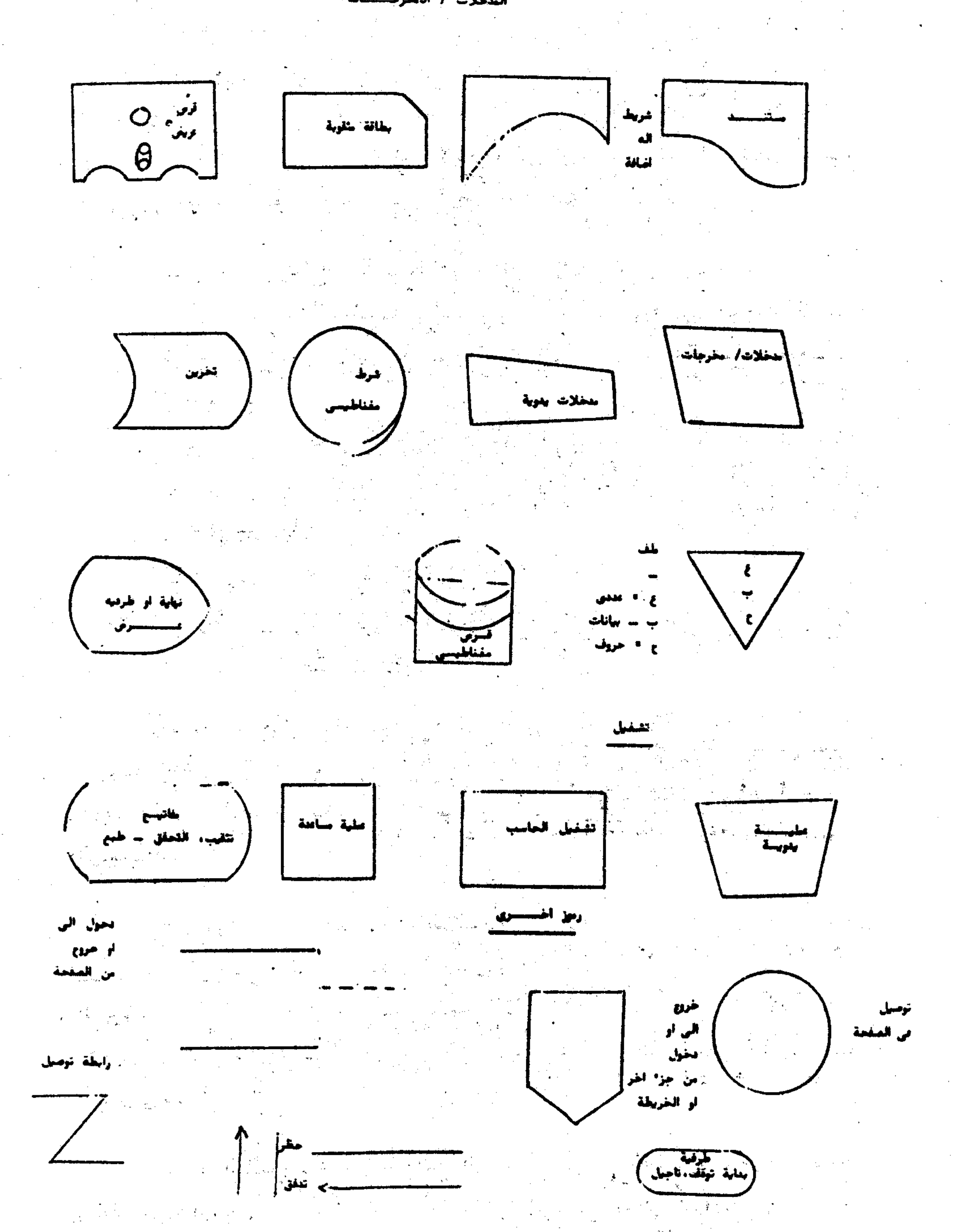
فى ضوء دراسة المعلومات المرتبطة ، يقوم المراجع بتصوير خريطة تدفق ذات أربعة أعمدة أو أقسام خاصة بكل من حجرة البريد ، أمين الخزينة ، قسم حسابات المدينين وقسم المحاسبة العامة . بعد الاعداد الاول للرسم التخطيطى العام يمكن تصوير واعداد خريطة تدفق كما يوضحها الشكل رقم (٤/٧) .

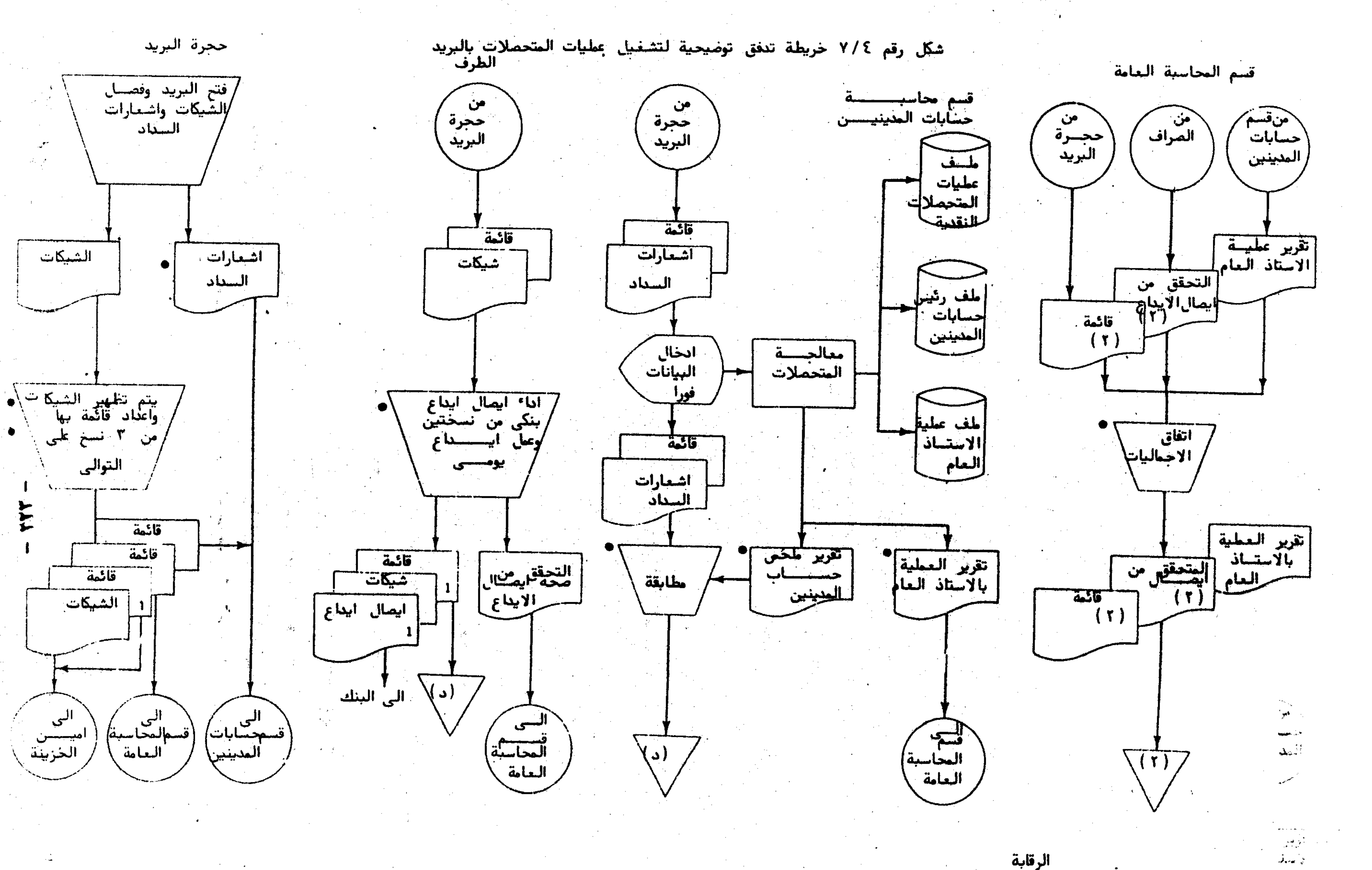
يجب التأكيد على أن خريطة التدفق تمثل وسيلة لنهاية معينة وليست نهاية فى حد ذاتها حيث يجب أن تمكن خريطة التدفق المراجع من أن يرى

شكل رقم ٤/٦

رموز اعداد خريطة التدفـــق

المدخلات / المخرجـــات




شكل رقم ٤/٧ خريطة تدفق توضيحية لتشغيل عمليات المتحصلات بالبريد الطرف
حجرة البريد
فتح البريد وفصل الشيكات واشعارات السداد
الشيكات
اشعارات السداد
يتم تظهير الشيكات واعداد قائمة بها من ٣ نسخ على التوالى
قائمة
الى امين الخزينة
الى قسم المحاسبة العامة
الى قسم حسابات المدينين
من حجرة البريد
قائمة
شيكات
اداء ايصال ايداع بنكى من نسختين وعمل ايداع يومى
ايصال ايداع
الى البنك
(د)
التحقق من صحة ايصال الايداع
الى قسم المحاسبة العامة
اشعارات السداد
ادخال البيانات فورا
مطابقة
قسم محاسبة حسابات المدينين
معالجة المتحصلات
ملف عمليات المتحصلات النقدية
ملف رئيس حسابات المدينين
ملف عملية الاستاذ العام
تقرير ملخص حساب المدينين
تقرير العملية بالاستاذ العام
قسم المحاسبة العامة
من حجرة البريد
من الصراف
من قسم حسابات المدينين
تقرير عملية الاستاذ العام
التحقق من ايصال الايداع (٢)
قائمة (٢)
اتفاق الاجماليات
تقرير العملية بالاستاذ العام
المتحقق من ايصال (٢)
(٢)
الرقابة

العلاقات الموجودة بين سياسات واجراءات الرقابة بالاضافة الى تسهيل تحديد تلك النظم الرقابية الهامة المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية المحددة. على سبيل المثال من دراسة خريطة التدفق التى يوضحها شكل رقم (٧/٤) يمكن ملاحظة سياسات واجراءات الرقابة التالية :

- استخدام اشعارات التحويلات المطبوعة مسبقا - المرتجعة عن طريق العملاء مع الدفع .

- التظهير المقيد للشيكات فورا على الايصال فى حجرة البريد .

- فصل عملية التعامل مع النقدية (حجرة البريد وأمين الخزينة) عن المحاسبة عن النقدية والمدينين (قسم المحاسبة العامة وقسم حسابات المدينين) .

- الضبط الداخلى المستقل الذى يتم تأديته عن طريق قسم المحاسبة العامة للموافقة على النقدية المستلمة ، المودعة والائتمان الممنوح لحسابات العملاء .

المذكرات الوصفية : Narrative Memoranda

تتكون المذكرات الوصفية من تعليقات مكتوبة بخصوص دراسة المراجع لهيكل الرقابة الداخلية . قد تستخدم المذكرة كملحق لوسائل التوثيق الاخرى عن طريق تلخيص الفهم الشامل للمراجع لهيكل الرقابة الداخلية ، العناصر الفردية لهيكل الرقابة وسياسات واجراءات الرقابة المحددة . عند مراجعة الشركات الصغيرة ، فان المذكرات الوصفية قد تعتبر بمثابة التوثيق الوحيد لفهم المراجع . يوضح الشكل رقم (٨/٤) هذا النوع من أنواع التوثيق .

شكل رقم (٤/٨)

مذكرة وصفية كتابيـــة

العميل ----------	تاريخ الميزانية العمومية --/--/--
أعد عن طريق --------	روجعت بمعرفة --------
التاريخ --/--/--	التاريخ --/--/--
تم تحديثه بمعرفة -----	روجعت بمعرفة --------
التاريخ --/--/--	التاريخ --/--/--

يتم استلام كافة المتحصلات من العملاء عن طريق البريد ، ويرفـق بها اشعار السداد مطبوع (يرسل الجزء الاسفل من الفاتورة الى العميل بصفة أصلية) ، فى غرفة البريد يتم الفصل بين الشيكات واشعارات التحصيـل . حيث يتم تظهير الشيكات بشكل مقيد (للايداع فقط) ويتم اعداد قائمـــة بالشيكات من ثلاثة نسخ بعد أن يتم تجميعها . بعد ذلك يتم ارسال الشيكات ونسخة من القائمة الى أمين الخزينة . اشعار التحصيل ونسخة من القائمـة ترسل الى قسم حسابات المدينين بينما ترسل نسخة أخرى من القائمة الـــى قسم المحاسبة العامة .

يقوم أمين الخزينة باعداد ايصال ايداع بنكى من نسختين والقيـــام بالايداع يوميا بالبنك . يقوم أمين الخزينة بارسال نسخة ايصال ايداع البنـك المختومة ومؤرخة عن طريق البنك الى قسم الحسابات العامة ووضع القائمـــة فى ملف .

فى قسم حسابات المدينين يتم تشغيل الحوالات باستخدام الحاســب الالكترونى ، يقوم موظف حسابات المدينين بادخال بيانات الحوالات داخل ملف عمليات المتحصلات النقدية على طرفيه مباشرة . يتم تشغيل هذا الملف بعد ذلك للقيام بالاتى : (١) تحديث الملف الرئيسى لحسابات المدينيـــن ، (٢) انتاج قيد فى ملف عمليات الاستاذ العام ، والذى يستخدم بعد ذلك لتحديث الاستاذ العام بشكل لاحق . تنتج أيضا طريقة التشغيل هذه نوعين

من التقارير المطبوعة . تقرير ملخص حسابات المدينين والذى يوضح اجمالى المبيعات الاجلة المرحلة الى الملف الرئيسى لحسابات المدينين ويتم مطابقته بالاجمالى فى القائمة المستلمة من حجرة البريد . اشعارات الحوالة ، القائمة وتقرير الملخص يتم وضعها بعد ذلك فى الملف حسب التاريخ . يوضح تقرير عمليات الاستاذ العام الاجماليات اليومية للنقدية ، الخصومات وحسابات المدينين والذى يرسل بعد ذلك الى قسم المحاسبة العامة .

يقوم قسم المحاسبة العامة بمقارنة الاجماليات المرتبطةبالقائمة المستلمة من حجرة البريد بايصالات الايداع المختومة عن طريق البنك المستلمة من أمين الخزينة وتقرير عمليات الاستاذ العام المستلم من قسم حسابات المدينين ويتم بحث أي اختلافات . يتم بعد ذلك فحص المستندات ووضعها فى الملف حسب التاريخ المرتبط .

٤/٧ مراجع الفصل الرابـــع:

- AICPA Professional Standards:
SAS 55 (AU 319), Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit.
SAS 65 (AU 322), The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function i an Audit of Financial Statements.

- **AICPA, Audit Guide:**
Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit. New York, 1990.

- **AU Section 322:**
The Effect of an Internal Audit Function on the Scope of the Independent Author's Examination.

- **Barber, Barry, and Blanco-Best, Mimi:**
"SAS No. 55 - Help Has Arrived". Journal of Accountancy (September 1990), pp. 107-110.

- **Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission:**
Internal Control - Integrated Framework (Exposure Draft), March 12, 1991.

- **Libby, Robert, Artman, James T., and Willingham, John J.:**
"Process Susceptibility, Control Risk, and Audit Planning". The Accounting Review (April 1985), pp. 212-228.

- **Konrath, Larry F.:**
  Auditing Concepts and Applications: A Risk-Analysis Approach. West Pub. Co., N.Y., 1992.

- **Kell, Walter G. and William C. Boynton:**
  Modern Auditing. John Wiley and Sons Inc., N.Y., 1992.

- **Monk, Harold L., and Tatum, Kay W.:**
  "Applying SAS No. 55 in Audits of Small Businesses". Journal of Accountancy (November 1988).

- **National Commission on Fraudulent Financial Reporting:**
  Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. Washington, DC, 1987.

- **Taylor, Donald H., and G. William Glezen:**
  Auditing: Integrated Concepts and Procedures. John Wiley and Sons, Inc., 1991.

- **Temkin, Robert H., and Winters, Alan J.:**
  "SAS No. 55: The Auditor's New Responsibility for Internal Control". Control of Accountancy (May 1988).

- **Willingham, John J., and Wright, William F.:**
  "Financial Statement Errors and Internal Control Judgments". Auditing: A Journal of Practice and Theory (Fall 1985).

هـذا الكتـاب

يهدف هذا الكتاب الى دراسة المرحلة الثانية من مراحل اداء عمليــــة مراجعة القوائم الماليه ، هى مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

فبعد القيام بدراسة العوامل البيئية المرتبطة بالمراجعة المهنية يصبـح من الملائم شرح مكونات وخصائص عملية مراجعة القوائم المالية، حيث تـــم مناقشة الأساسيات الثلاثة لعملية المراجعة وهى أهداف عملية المراجعــــة ادلة الاثبات وتوثيق تلك الأدلة فى أوراق عمل المراجعة، كذلك فقد تـم دراسة ثلاثة موضوعات أخرى تحديد وشرح مراحل عملية مراجعة القوائـــــم المالية ، ودراسة الخطوات اللازمة لاتمام المرحلة الاولى لعطية المراجعة، الخاصه بقبول التعاقد مع العميل ، فضلا عن مناقشة مرحلة تخطيـــــط عملية المراجعة، حيث تم التركيز على فكرتين هما الحصول على فهم كامـل بانشطة العميل وأداء اجراءات الفحص التحليلى، ايضا تم دراسة ثلاثــــة خطوات اضافية فى تخطيط عملية المراجعة ، حيث تم فى البداية تعريـف مفهوم الاهمية النسبيه المستخدم فى مجال المراجعة والعوامل المرتبطـــــة باتخاذ الحكم المبدئى لها ، ودراسة مفهوم مخاطر المراجعة بجانب شرح مكوناتها بالاضافة الى تحديد الاستراتيجيات المبدئية البديلة لعملية المراجعة التـى يمكن استخدامها عند تخطيط عملية مراجعة تأكيدات القوائم المالية. وأخيـرا فقد تم التركيز على دراسة العلاقات الاساسية المتعلقة بهيكل الرقابـــــة الداخلية، حيث تم دراسة كيفية الحصول على فهم كافى بهذا الهيكــــل لتخطيط عملية المراجعة بالاضافة الى تحديـد طريقة توثيق هذا الفهم.

وقد راعى المؤلف ان يغطى هذا الكتاب بالتفصيل جميع نشرات معايير المراجعة الصادرة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين المرتبطة بتلـك الموضوعات حتى الوقت الحاضر، حيث يتبين ان هناك نقص كبير فى جميع مؤلفات المراجعة الصادرة باللغة العربية فى هذا الخصوص.

ويرجو المؤلف ان يكون هذا الكتاب بمثابة اضافة علمية جديدة للمكتبة العربية تساعد على تزويد القارئ العربى سواء اكان دارسا او مزاولا بأســاس عميق للمراجعة سواء من الناحية النظرية او العملية.

تم النسخ والطباعة
بشركة الطوبجى للتصوير العلمى
(نسخ رسائل وبحوث علمية وكتب وطباعتها)
٣٦ ش خيرت لاظوغلى ـــ القاهرة
تليفون ٣٥٥٢٠٨٩